



Universidade de Brasília
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Bacharelado em Ciências Contábeis

Marcos Vinícius Sobral Hagihara

**Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público: Câmara Legislativa do
Distrito Federal**

BRASÍLIA, DF

2016

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor José Antônio França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professora Doutora Diana Vaz de Lima
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Marcos Vinícius Sobral Hagihara

**Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público: Câmara Legislativa do Distrito
Federal**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e
atuariais da Faculdade de Economia, Administração e
Contabilidade da Universidade de Brasília, como
requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências
Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

BRASÍLIA, DF

2016

Marcos Vinícius Sobral Hagihara

**Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público: Câmara Legislativa do Distrito
Federal**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e
atuariais da Faculdade de Economia, Administração e
Contabilidade da Universidade de Brasília, como
requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências
Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Banca Examinadora

Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Orientador

Universidade de Brasília - UnB

Prof. Ms. Antonio Carlos dos Santos

Universidade de Brasília - UnB

BRASÍLIA, DF

2016

HAGIHARA , Marcos Vinícius Sobral.

Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público: Câmara Legislativa do Distrito Federal / Marcos Vinícius Sobral Hagihara – Brasília, Distrito Federal: UnB / FACE / CCA, 2016. 60 p.

Orientador: Prof. Doutor José Marilson Martins Dantas

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia – Graduação) – Ciências Contábeis – Universidade de Brasília, 2016.

Bibliografia

1. Introdução. 2. Arcabouço Teórico 3. Metodologia. 4. Análise e Interpretação de Dados. 5. Considerações Finais.

I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília.

Dedico este trabalho à memória de meu irmão, Doutor em Sociologia da Arte, Márcio Takeo Sobral Hagihara, a quem sempre terei uma admiração imensurável.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família, que mesmo com todas as dificuldades nunca deixou de me apoiar, sendo um porto seguro.

Agradeço, em especial, ao meu pai Toru Hagihara, por entender e me passar o ensinamento do poder da educação e dedicação na vida de um indivíduo; e a minha mãe, Luzia Barros Sobral, por me passar através da luta pela vida, a força de uma fortaleza para as adversidades da vida.

Sou grato aos meus colegas de curso, ao corpo docente e aos amigos que construí durante a minha graduação por todo o apoio moral e emocional.

Agradeço, também, à minha companheira de vida, Débora Carneiro, por cotidianamente me transformar em uma pessoa melhor;

Agradeço ao meu orientador Professor Doutor José Marilson Martins Dantas, pela dedicação e confiança no processo de elaboração desse trabalho.

Por fim, agradeço a Universidade de Brasília, que se tornou a minha segunda casa e será sempre um lugar em que sentirei imensa gratidão.

RESUMO

Com a constante evolução da administração pública brasileira, a busca por eficiência fez com que a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 50º § 3, impusesse ao serviço público um sistema de gestão de custos para melhorar o gerenciamento dos seus recursos. Verificada na estrutura da Câmara Legislativa do Distrito Federal a inexistência de um Sistema de Informação e Gestão de Custos, o presente estudo buscou apresentar quais as possibilidades para sua implantação e sugeriu e avaliou um modelo que pudesse ser aplicado no órgão. Esse modelo é o SICGESP (Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicados ao Setor Público), resultado de um projeto de pesquisa desenvolvida na Universidade de Brasília, que tem como objetivo oferecer uma plataforma permanente de pesquisa que atenda às necessidades de informação de custos dos gestores públicos em todos os níveis e esferas. Para a viabilidade da pesquisa, dados internos da CLDF foram selecionados para servir de insumo à geração do relatório proposto pelo SICGESP. Além disso foram aplicados questionários para compreender a percepção de agentes públicos ligados à administração e ao controle financeiro dos recursos da CLDF sobre um possível Sistema de Informação e Gestão de Custos. Os resultados da pesquisa mostram que apesar das dificuldades encontradas nos sistemas de informação internos da CLDF, é satisfatoriamente possível a concepção de um relatório de informação de custos que atenda à legislação em vigor. Além disso, a pesquisa mostra que, em geral, um possível Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF traria percepções positivas por parte dos agentes públicos pesquisados.

Palavras-Chave: Contabilidade de Custos; Setor Público; Câmara Legislativa do Distrito Federal; Lei de Responsabilidade Fiscal.

LISTAS

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Órgão Diretivo Colegiado	33
Quadro 2 – Órgãos de Assessoramento aos Integrantes da Mesa	33
Quadro 3 – Órgãos de Assessoramento à Mesa Diretora	33
Quadro 4 – Órgãos de Apoio Direto à Ação Parlamentar	34
Quadro 5 – Órgãos de Apoio Indireto à Ação Parlamentar	34
Quadro 6 – Amostragem	42
Quadro 7 – Perguntas fechadas (Dados da pesquisa)	47

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Sistemas de Informações Gerenciais.....	16
Figura 2 – Custeio por absorção em empresas de serviço	19
Figura 3 – Modelos do SICGESP	36
Figura 4 – Representação do modelo conceitual do SICGESP	37
Figura 5 - Tela do modelo operacional do SICGESP da CLDF.....	41

LISTA DE RELATÓRIOS

Relatório 1 – Relatório de Execução	45
Relatório 2 – Relatório Gerencial	46
Relatório 3 – Relatório de Produtividade	46

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - RM individual das proposições da categoria 1	48
Gráfico 2 - RM individual das proposições da categoria 2.....	49
Gráfico 3 – RM individual das proposições da categoria 3.....	50
Gráfico 4 - Média do RM por categoria.....	51

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custos Baseado em Atividade
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CLDF	Câmara Legislativa do Distrito Federal
CLV	Custo Volume Lucro
DF	Distrito Federal
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
GDF	Governo do Distrito Federal
GND	Grupo de Natureza da Despesa
Inmetro	Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado
MF	Ministério da Fazenda
MP	Média Ponderada
MTO	Manual Técnico de Orçamento
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NMP	New Public Management
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PDRAE	Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PLS	Projeto Lei do Senado
RECAP	Repositório de Relatório de Custos Aplicados ao Setor Público
RM	Ranking Médio
SIC	Sistema de Informação de Custos
SICGESP	Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicadas ao Setor Público
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
SIGGO	Sistema de Gestão Governamental
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Considerações Iniciais	12
1.2 Problema	13
1.3 Objetivo	13
1.4 Justificativa	14
2 ARCABOUÇO TEÓRICO	15
2.1 A Contabilidade Gerencial	15
2.2 A Contabilidade de Custos	17
2.2.1 <i>Conceituações Básicas</i>	17
2.2.2 <i>Métodos de Custeio</i>	18
2.2.2.1 Custeio por Absorção	18
2.2.2.2 Custeio Variável	20
2.2.2.3 Custeio Baseado em Atividades – ABC	21
2.3 New Public Management e Administração Pública Gerencial	23
2.4 A Contabilidade Pública e a Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público	24
2.4.1 <i>Novos paradigmas para a Contabilidade Pública Brasileira</i>	27
2.5 A experiência brasileira relacionada a implantação de custos no setor público	28
2.5.1 <i>Comissão Interministerial de Custos instituída pela Portaria Interministerial nº 945/2005</i>	28
2.5.2 <i>Sistema de Informação e Gestão de Custos no Governo Federal</i>	29
2.6 Sistema de Informação e Gestão de Custos no Governo do Distrito Federal e a CLDF	31
2.6.1 <i>Breve Histórico da CLDF</i>	32
2.6.2 <i>Estrutura Administrativa da CLDF</i>	32
2.7 Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicada ao Setor Público – SICGESP	35
3 METODOLOGIA	39
3.1 Abordagem da pesquisa	39
3.2 Delineamento da pesquisa	39
3.3 Procedimentos Técnicos	40

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	44
4.1 Sistema de Informação e Gestão de Custos: Aplicação na CLDF	44
4.1.2 Modelo Operacional de Custos na CLDF.....	44
4.2 Percepção dos agentes públicos da CLDF sobre o Sistema de Informação e Gestão de Custos.....	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
REFERÊNCIAS	54
ANEXOS	58
Anexo A	58
APÊNDICES	59
Apêndice A	59

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações Iniciais

Com as mudanças e evoluções da administração pública brasileira, cada vez mais se vê a necessidade do aperfeiçoamento da gestão pública para que, conseqüentemente, se alcance melhores desempenhos frente às demandas da sociedade. Para que a administração pública funcione de forma eficaz, que cumpra seus objetivos de servir à sociedade, é preciso que os recursos públicos sejam gerenciados de forma racional.

A Contabilidade Pública vem passando por um cenário de mudanças importantes. As recentes crises econômicas que enfrentamos mostram a necessidade de uma adequação às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Como mostra Schmidt, Santos e Fernandes (2007), essa necessidade decorre do fato de que as organizações captam recursos em todo o mundo, buscando angariar recursos onde esses sejam menos onerosos, e investem nos países nos quais existem melhores oportunidades. Com isso, a economia se mostra mais exigente em relação às informações contábeis oferecidas, inclusive com as empresas do setor público.

Percebendo a nítida transformação econômica mundial, pode-se destacar importantes acontecimentos na Contabilidade Pública brasileira, como: a Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008 do MF, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas e laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (MF, 2008); o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), onde o enfoque passou a ser o patrimônio público; e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que prometem assegurar a evolução da Ciência Contábil e a aplicação do conhecimento atualizado e globalizado no exercício profissional (CFC, 2012).

O Brasil ainda elaborou alternativas legais para exigir a melhora na eficiência e produtividade da gestão pública. A Contabilidade Pública ainda segue a Lei Federal nº 4.320/64 a qual estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (DF), de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV. Para reforçar a Lei federal e tornar o país mais transparente, destaca-se a Lei Complementar 101/2000, que no seu artigo cinquenta do terceiro parágrafo, diz que a administração pública manterá um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Nesse contexto, poucas

iniciativas foram desenvolvidas a fim de se definir algum método de custeio nas diferentes esferas do governo. As contribuições quase sempre se limitam ao governo federal.

Na esfera estadual, a Carta Magna de 1988 instituiu a Câmara Legislativa como um dos poderes do Distrito Federal, tendo em 1990 seus primeiros deputados distritais eleitos. A primeira constituição do Distrito Federal foi publicada em 1993. A Câmara Legislativa do Distrito Federal (CLDF), absorve funções tanto de estado quanto de município, atuando como um misto de Assembleia Estadual e Câmara Municipal. Atualmente, vinte e quatro deputados distritais, eleitos de quatro em quatro anos, compõem a Câmara Legislativa. Esse número é determinado pelo artigo 27 da Constituição Federal e corresponde ao triplo do número de deputados federais do DF.

Tendo em vista a relevância da atividade do Poder Legislativo e especialmente da Câmara Legislativa do Distrito Federal, é importante que o órgão seja um exemplo no cumprimento da legislação vigente, especialmente no tocante à implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos, que é definido no artigo 50º § 3 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

1.2 Problema

Apesar das orientações e leis mostrarem a importância e a necessidade de se desenvolver um Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicado ao setor público, o assunto não se difundiu em todas as esferas do governo, tampouco no Poder Legislativo do país.

Com base no contexto apresentado, a presente pesquisa foi desenvolvida buscando responder o seguinte questionamento: *Quais as possibilidades para a implantação de um modelo de Sistema de Informação e Gestão de Custos no Poder Legislativo do Distrito Federal, expressamente, na Câmara Legislativa do Distrito Federal?*

1.3 Objetivo

A pesquisa tem o objetivo geral de apresentar as possibilidades de implantação de um modelo de Sistema de Informação e Gestão de Custos na Câmara Legislativa do Distrito Federal. Ademais, o presente trabalho busca entender o ambiente operacional da Câmara Legislativa do Distrito Federal para atingir os objetivos secundários, os quais foram divididos da seguinte forma:

1. Verificar se existe ou em qual estágio se encontra um modelo de Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF;
2. Verificar o grau de percepção dos agentes públicos da CLDF sobre um Sistema de Informação e Gestão de Custos;
3. Sugerir e avaliar um Sistema de Informação e Gestão de Custos que se aplique na CLDF.

1.4 Justificativa

Com as mudanças na administração pública mundial, o Estado brasileiro também se adaptou às transformações. A preocupação com a qualidade do gasto público se fez refletir no ordenamento jurídico colocando a eficiência como princípio constitucional na nova redação do art. 37º da Constituição da República, através da Emenda Constitucional nº19 de 1998:

Art. 37º. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e *eficiência* [...]

Diante do exposto, a participação da sociedade na gestão pública se torna fundamental e muito importante para a fiscalização da utilização dos recursos públicos e a plenitude da eficiência. Assim sendo, o trabalho se justifica por apresentar a importância e as consequências de se ter um modelo de Sistema de Informação e Gestão de Custos na Câmara Legislativa do Distrito Federal que possa melhorar o processo de tomada de decisão ao mesmo tempo que aumente sua produtividade.

Depois de buscar na estrutura administrativa da CLDF algum setor responsável pela geração da informação de custos na instituição, ficou constatado que não existia formalmente implantado um sistema de custos. Perante dessa constatação, foi o objeto da pesquisa verificar a motivação para tal fato, buscando entender as causas.

2 ARCABOUÇO TEÓRICO

A ciência contábil é um dos instrumentos mais importantes na vida econômica moderna e a competitividade global enaltece essa importância. A contabilidade sempre esteve em constante desenvolvimento, como afirma Sá (1997, p. 16):

A Contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano.

Existem muitos conceitos acerca da Ciência Contábil. O Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilistas (CFC, 2008), definiu em 1924 a Contabilidade como a “ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica”.

Portanto, a contabilidade é essencial no processo de tomada de decisão e se torna uma excelente ferramenta de controle patrimonial, como destaca Ribeiro (2003, p.19) “A Contabilidade é uma ciência que permite, através de suas técnicas, manter um controle permanente do patrimônio das empresas”.

Diante do exposto, este capítulo evidenciará as relações teóricas, conceituais e legais que levam a contabilidade a exercer um papel necessário no processo de tomada de decisão e auxílio para uma melhor gestão dos recursos públicos brasileiros.

2.1 A Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial foi um marco na história da contabilidade mundial. Ela teve um papel importante para o desenvolvimento da sociedade, pois revolucionou o cenário econômico e político. Com isso, ela se torna uma das mais importantes ferramentas auxiliaadoras da administração interna de uma empresa.

Ao conceituar a contabilidade gerencial, existem diversas teorias de diferentes autores. Com uma visão pioneira e um enfoque mais amplo, Iudícibus (1978, p. 15) expõe que,

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada superficialmente como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de forma a auxiliar os gerentes da entidade em seu processo decisório. A contabilidade gerencial num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.

Com um destaque conceitual mais objetivo e prático, Padoveze (2004, p.37) afirma que:

A Contabilidade gerencial pode ser apresentada como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação, e comunicação de informação (tanto financeira como operacional) utilizada pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro da organização e para assegurar o uso e a responsabilidade sobre seus recursos.

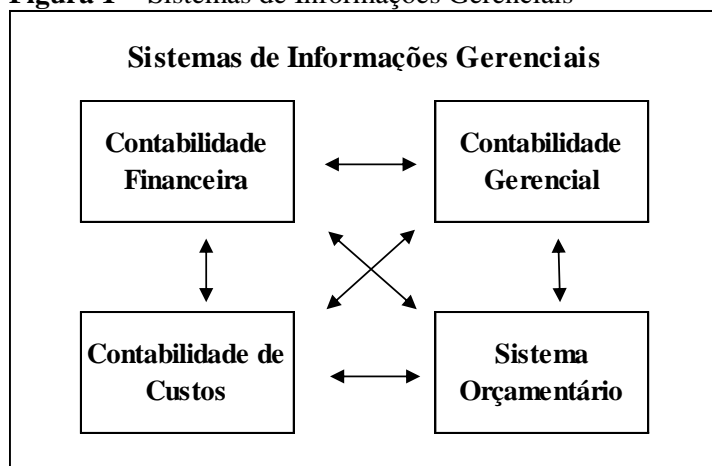
Portanto, a Contabilidade Gerencial é um conjunto de instrumentos que se adicionam à Contabilidade Financeira, fazendo com que a informação contábil seja efetivamente útil no processo de gestão. Seu foco, então, se direciona ao processo de tomada de decisão dos usuários internos. Os relatórios gerados podem ser adaptáveis para diferentes tipos de tomadas de decisão, além de serem altamente detalhados. Em contraponto, a Contabilidade Financeira mantém seu foco no usuário externo. Padoveze (2009), ressalta que o objetivo da Contabilidade Financeira é o controle de um patrimônio empresarial que permita a avaliação do retorno do investimento. Para que isso ocorra, os relatórios são estruturados e as práticas contábeis são padronizadas para que seu usuário possa comparar seus investimentos considerando um padrão único contábil.

Especificando ainda mais o processo de gerenciamento contábil, Padoveze (2004 p. 44) afirma que:

[...] os temas tratados, na sua maioria, na contabilidade gerencial são originados da Contabilidade de Custos que tem tanto a vantagem de provocar a aproximação da administração da empresa com as unidades fabris, como dispor de uma estrutura de informação capaz de prover o planejamento e o controle.

A figura 1 mostra um panorama geral de como a Contabilidade Gerencial, Financeira e de Custos se relacionam em um Sistema de Informação Gerencial.

Figura 1 - Sistemas de Informações Gerenciais



Fonte: adaptado de Martins (2008)

2.2 Contabilidade de Custos

2.2.1 *Conceituações Básicas*

Com a Revolução Industrial, ocorrida no século XVIII, mudanças significativas passaram a fazer parte da contabilidade. Antes da Revolução Industrial, as apurações dos estoques eram bastante simples: bastava verificar os valores monetários pagos pelas mercadorias. Com a evolução e desenvolvimento das indústrias e o advento do capitalismo industrial, viu-se a necessidade da criação de um segmento na ciência contábil capaz de solucionar problemas e aperfeiçoar processos na gestão econômica das empresas.

De acordo com Schmidt (2000, apud PADOVEZE, 2003), o aumento dos negócios em tamanho, em complexidade e em diversidade geográfica ocorrido no século XIX levou os administradores a aperfeiçoarem seus sistemas contábeis para possibilitar o fornecimento de informações necessárias às várias decisões gerenciais, incluindo desempenho, avaliação, planejamento e controle. O estudo e a prática gerencial foram desenvolvidos para produzir esses sistemas e fornecer as informações necessárias para a tomada de decisões gerenciais.

Padoveze (2003) ressalta que os efeitos da Revolução Industrial sobre a contabilidade foram tantos diretos quanto indiretos. À medida que aumentava a necessidade de informação gerencial sobre os custos de produção e os custos a serem atribuídos à avaliação de estoques, o mesmo acontecia com a necessidade de sistemas de contabilidade de custos.

Para Lawrence (1977, p.26),

Contabilidade de custos é o processo de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio de tal maneira que, com os dados de produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os 5 custos das outras diversas funções do negócio com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

A Contabilidade de Custos surge, então, da necessidade de metodologias complementares para a gestão econômica interna do setor industrial, e está em constante desenvolvimento se tornando cada vez mais complexa.

Conforme destaca Martins (2006, p.22),

A Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais. Com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, seja industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa. Isto ocorre, pois, devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços

apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam.

2.2.2 Métodos de Custeio

A maioria das informações geradas pela Contabilidade de Custos é utilizada para fins gerenciais, mas ela também fornece informações para fins legais e fiscais, visto que os usuários externos necessitam de informações detalhadas no processo de tomada de decisão. Ao longo de seu desenvolvimento, a Contabilidade de Custos aperfeiçoou suas ferramentas e deu diversas opções para o gerenciamento contábil da informação do custo e da receita dos produtos e serviços. Isso fez com que cada usuário da informação de custos elaborasse seus próprios modelos de decisão de acordo com suas próprias necessidades e visão conceitual. Os métodos de custeio que se destacam são: Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio Baseado em Atividades (ABC).

2.2.2.1 Custeio por Absorção

“O método de custeamento por absorção é o método legal e fiscal que utiliza, para formar o custo unitário dos produtos e serviços, apenas os gastos da área industrial. Ele é consistente com o modelo oficial de apuração dos resultados da empresa” (PADOVEZE, 2003, p.175).

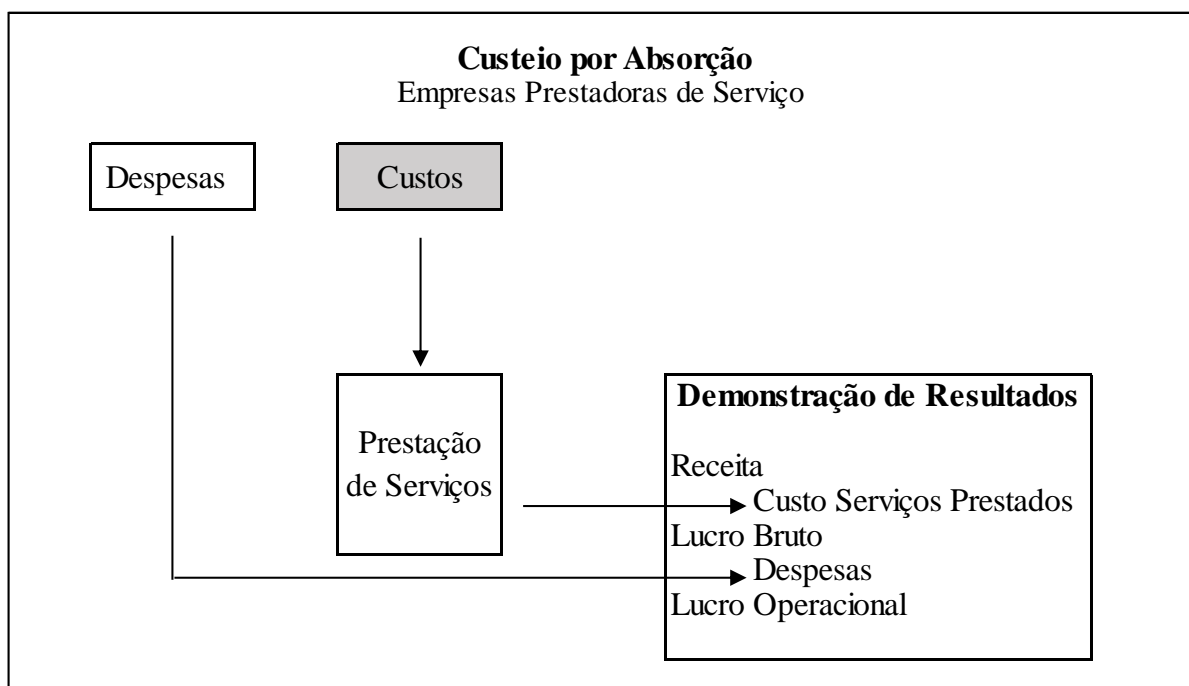
Martins (2008, p.37) enfatiza que:

O Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos e que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e não só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

No Método de Custeio por Absorção, os custos da produção são classificados em diretos e indiretos. Souza e Clemente (2007, p.27) mostram as diferenças:

Classificam-se como custos diretos todos os que forem fácil e confiavelmente contáveis por unidade de produto. Um exemplo de custo direto é a matéria-prima. Se os atributos de facilidade de contagem e confiabilidade de resultado não estiverem presentes, então os custos são classificados como indiretos. Um exemplo de custo indireto é o salário do supervisor industrial.

A figura 2 mostra o processo de custeio por absorção em empresas prestadora de serviços.

Figura 2 - Custeio por absorção em empresas de serviço

Fonte: adaptado de Martins (2008)

Apesar de ser o único método aceito pela legislação brasileira, nas empresas privadas, o Método de Custeio por Absorção recebe críticas em relação ao seu grau de abrangência. Padoveze (2003, p.174) ressalta que “o método de custeio por absorção não é considerado adequado para a tomada de decisão, pois em muitas situações o seu modelo decisório é inaplicável”.

Martins (2008, p. 197-198) destaca três grandes problemas que podem confirmar a inaplicabilidade do custeio por absorção para fins gerenciais relatada pela citação anterior:

Primeiro: Por sua própria natureza, os custos fixos existem independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que oscilações (dentro de certos limites) ocorram no volume de produção;

Segundo: Por não dizerem respeito a este ou àquele produto ou a esta ou àquela unidade, são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, que contêm, em maior ou menor grau, arbitrariedade; quase sempre grandes graus de arbitrariedade.

Terceiro: O valor do custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; se a empresa estiver reduzindo um item por ser pouco lucrativo, pior ainda ficará sua posição, devido à diminuição do volume; ou, se um produto estiver com baixo lucro, o aumento de preço com base em seu alto custo poderá provocar uma diminuição de sua procura, e, conseqüentemente, reduzir seu volume, e assim aumentar ainda mais o custo de produção, num círculo vicioso. Pior do que tudo isso, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto, e não da sua própria;

2.2.2.2 Custeio Variável

Apresentados os problemas e críticas em relação ao Método de Custeio por Absorção, houve a necessidade da criação de um método compatível para servir de auxílio nas decisões gerenciais da organização.

Segundo Padoveze (2003, p.78),

Essa metodologia de apuração de custo unitário dos produtos e serviços considera tão-somente os custos e despesas variáveis de cada produto ou serviço, sejam eles diretos ou indiretos. Esse método busca um custo unitário do produto ou serviço sem nenhuma dúvida em termos de mensuração monetária. Essa característica torna esse método o cientificamente recomendável para todos os propósitos de previsões e tomada de decisão.

Martins (2008) reafirma que este método de custeio aloca somente os custos variáveis aos produtos. Os custos fixos ficam separados e são considerados como despesas do exercício, indo diretamente para o Resultado. Logo, os estoques de produtos em elaboração e produtos acabados não contêm parcela de custos fixos, contendo somente custos variáveis de produção. “Consideram-se custos fixos todos os que ocorrem periodicamente e não são afetados (ou são pouco afetados) pela quantidade produzida. Consideram-se custos variáveis todos os que variam proporcionalmente ao volume produzido” (SOUZA; CLEMENTE, 2007, p.63).

Dantas (2013) ainda ressalta que o método de custeio variável propicia a possibilidade de determinar a margem de contribuição, que é definida como a diferença entre o valor do preço de venda deduzido dos custos variáveis, podendo ser calculada de forma unitária ou total.

Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.238), resumem de maneira clara algumas vantagens do custeio variável:

1. Os dados exigidos para análise CVL podem ser retirados diretamente de uma demonstração de resultado no formato de contribuição. Esses dados não estão disponíveis numa demonstração de resultado convencional, elaborada com base no método de custeio por absorção.
2. No custeio variável, o lucro de um período não é afetado por variações de estoques. Outras coisas sendo iguais (isto é, preços de venda, custos, composto de vendas etc.), os lucros variam na mesma direção das vendas, quando é usado o custeio variável.
3. Os administradores comumente supõem que os custos unitários de produtos são variáveis. Este é um problema no custeio por absorção, pois os custos unitários de produtos são combinações de custos fixos e custos variáveis. No custeio variável, os custos unitários dos produtos não contem custos fixos.
4. O impacto dos custos fixos sobre o lucro é realçado no custeio variável e no enfoque de contribuição. O valor total de custos fixos aparece explicitamente na demonstração de resultado, salientando que o valor integral dos custos fixos precisa ser coberto para que a empresa seja realmente rentável. Em contraste, no custeio por absorção os custos fixos são misturados com os custos variáveis e ficam enterrados no custo dos produtos vendidos e nos estoques finais.

5. Os dados de custeio variável facilitam a estimação da rentabilidade de produtos, clientes, e outros segmentos das operações. No custeio por absorção, a rentabilidade é obscurecida por alocações arbitrárias de custos fixos.
6. O custeio variável se alia a métodos de controle de custos, tais como custos padrões e orçamentos flexíveis.
7. O lucro operacional líquido do custeio variável se aproxima mais do fluxo de caixa do que o lucro operacional líquido calculado pelo método de custeio por absorção. Isto é, particularmente importante no caso de empresas com possíveis problemas de fluxo de caixa.

Padoveze (2006) esclarece que o método de custeio variável também pode ser tratado, inadequadamente, como custeio direto. O autor explica que, pode-se considerar que todos os custos variáveis são custos diretos aos produtos, mas nem todos os custos diretos aos produtos são variáveis, pois existe a possibilidade de se ter custos diretos fixos.

Apesar do Método de Custeio Variável ainda não ser aceito oficialmente pela legislação brasileira para apuração de custos para servir de base à tributação, isso não impede a sua utilização para fins de gerenciamento interno, visto que sua adaptação para o método legal (Custeio por Absorção) é bastante simplória.

2.2.2.3 ABC - Custeio Baseado em Atividade

Em busca de uma metodologia que refletisse com maior robustez o comportamento de custos e a realidade da organização, foram desenvolvidas as primeiras ideias do Custeio Baseado em Atividade (ABC). Para melhor compreensão do método, é importante conceituar e definir seu foco principal: a atividade.

Padoveze (2006, p. 205) define atividade como o menor segmento de responsabilidade dentro da empresa. Vai além quando diz que a atividade seria como uma “unidade administrativa menor que um setor ou departamento, ou seja, um setor pode congrega mais de uma atividade, assim como um departamento pode e, normalmente, desempenha, várias atividades”.

Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.258) definem o Custeio Baseado em Atividade de uma maneira ampla,

É um método de custeio projetado com vistas a dar aos administradores informações de custo para a tomada de decisões estratégicas e outras decisões que possam afetar a capacidade e, portanto, os custos “fixos”, bem como os custos variáveis; é usado complementarmente ao sistema usual de custeio da empresa, e não como sistema substituto.

Drucker (1995, apud DANTAS, 2014, p. 05) lembra da composição dos custos fixos como componente relevante dos custos dos serviços, ressaltando que o Custeio Baseado em Atividade é a forma mais adequada de mensuração dos custos dos serviços, em consequência

da inadequação do método de custeio absorção e variável:

O custeio baseado em atividade nos mostra por que a contabilidade de custos não funcionou para empresa de serviços. Não é porque as técnicas estejam erradas, mas por que a contabilidade de custos tradicional faz as hipóteses erradas. As empresas de serviços não podem partir do custo das operações individuais como as empresas de fabricação. Elas precisam partir da hipótese de que existe apenas um custo: o do sistema total. E este é um custo fixo ao longo de qualquer período.

Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.258) complementam a ideia anterior quando comentam as principais diferenças entre o custeio baseado em atividades e os sistemas tradicionais de custeio. No custeio baseado em atividades:

1. Custos que não são de produção, bem como custos de produção, podem ser atribuídos a produtos.
2. Alguns custos de produção podem ser excluídos dos custos de produtos.
3. Diversos acumuladores de custos gerais de produção são utilizados, sendo cada um deles alocado a produtos e a outros objetos de custo que usam sua medida específica de atividade.
4. As bases de alocação frequentemente diferem daquelas utilizadas nos sistemas tradicionais de custeio.
5. As taxas de custos gerais, ou taxas de atividade, podem basear-se no nível de atividade à capacidade plena, e não no nível orçado de atividade.

Apesar disso, assim como os métodos já mencionados anteriormente, este também é passível de delimitações. Catelli e Guerreiro (1994) apresentam as delimitações nos seguintes aspectos:

- a) A maioria dos custos indiretos é de natureza fixa, qualquer que seja o tipo de atividade;
- b) Todos os tipos de rateio, inclusive os do ABC apresentam seu grau de subjetividade;
- c) No ABC existem diferentes custos unitários por atividade, uma vez que cada atividade possui determinado nível de volume;
- d) Como existem diferentes tipos de organização e em cada uma delas a forma de utilização de custos é única, a comparabilidade entre elas fica praticamente inviável;
- e) Outras definições de mensuração como valor econômico, custos de oportunidade, equivalência de capitais, entre outros, não são abordados pelo ABC. Isso influencia os objetos de custeio, que não têm expressado claramente o seu valor econômico.

Mesmo com essas limitações, a utilização do ABC nos últimos anos é crescente. Isso é explicado pois o ABC reduz a distorção provocada pelo rateio arbitrário dos custos indiretos aos produtos. Esses custos indiretos vêm aumentando continuamente devido, principalmente, aos avanços tecnológicos. Além disso, atualmente há uma grande diversidade de produtos e modelos fabricados em uma mesma planta, o que aumenta sensivelmente a necessidade de uma melhor alocação dos custos indiretos de produção aos produtos e serviços (MARTINS, 2006).

2.3 New Public Management e a Administração Pública Gerencial

A partir das décadas de 1980 e 1990, a relação do Estado com o setor privado e com a sociedade teve uma mudança grandiosa, influenciada pelas mudanças na economia mundial e no cenário tecnológico. Com esse novo contexto de mudanças, o mundo ficou cada vez mais competitivo e exigente, fazendo com que a reflexão sobre o foco da administração pública mundial ficasse em ênfase. Eficiência e a constante busca por resultados viraram premissas básicas para uma nova administração pública.

Diante das mudanças mundiais administrativas surge um novo conceito, a New Public Management (NPM). De acordo com Fearlie et al. (1995, apud Lestinge 2014) a New Public Management surge como um conjunto emergente de princípios administrativos que nascem no campo da administração pública a partir dos anos 80. Sendo assim, a NPM pode ser resumida em conceitos, princípios e práticas oriundos da gestão do setor privado que tentam tornar a administração pública mais eficiente, potencialmente competitiva e criadora de mecanismos de responsabilização de atores políticos por meio da *Accountability*.

O'Donnell (1998 apud SACRAMENTO, 2005), entende *Accountability* como a responsabilização democrática dos agentes públicos por meio de dois mecanismos: *Accountability* vertical, na qual a sociedade controla de forma ascendente os governantes (mediante o voto em representantes, os plebiscitos e os conselhos de usuários de serviços públicos, entre outros mecanismos); e *Accountability* horizontal, definida como aquela que se efetiva mediante a mútua fiscalização entre os poderes e por meio de órgãos governamentais que controlam a atividade pública, a exemplo dos tribunais de contas brasileiros.

Seguindo então a tendência mundial, nascia na administração pública brasileira a reforma gerencial, onde a Administração Pública Gerencial substitui a Administração Pública Burocrática. Porém, isto não significa em diminuir o papel da burocracia estatal, que desempenha um papel cada vez mais estratégico na administração do Estado.

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado - PDRAE (1995 p.15-16) contextualiza a Administração Gerencial da seguinte forma:

Administração Pública Gerencial - emerge na segunda metade do século XX, como resposta, de um lado, à expansão das funções econômicas e sociais do Estado, e, de outro, ao desenvolvimento tecnológico e à globalização da economia mundial, uma vez que ambos deixaram à mostra os problemas associados à adoção do modelo anterior. A eficiência da administração pública - a necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário - torna-se então essencial. A reforma do aparelho do Estado passa a ser orientada predominantemente pelos valores da eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma

cultura gerencial nas organizações.

Na administração pública gerencial a estratégia passa a ser composta por três premissas básicas: a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade; a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa atingir os objetivos contratados e o controle ou cobrança a posteriori dos resultados. Adicionalmente, pratica-se a competição administrada no interior do próprio Estado, quando há a possibilidade de estabelecer concorrência entre unidades internas. No plano da estrutura organizacional, a descentralização e a redução dos níveis hierárquicos tornam-se essenciais (PDRAE, 1995).

O Caderno MARE nº01 (1997, p.42) ainda menciona as principais características da Administração Pública Gerencial:

- a) Orientação da ação do Estado para o cidadão-usuário ou cidadão-cliente;
- b) Ênfase no controle dos resultados através dos contratos de gestão (ao invés de controle dos procedimentos);
- c) Fortalecimento e aumento da autonomia da burocracia estatal, organizada em carreiras ou corpos de Estado, e valorização do seu trabalho técnico e político de participar, juntamente com os políticos e a sociedade, da formulação e gestão das políticas públicas;
- d) Separação entre as secretarias formuladoras de políticas públicas, de caráter centralizado, e as unidades descentralizadas, executoras dessas mesmas políticas;
- e) Distinção de dois tipos de unidades descentralizadas: as agências executivas, que realizam atividades exclusivas de Estado, por definição monopolistas, e os serviços sociais e científicos de caráter competitivo, em que o poder de Estado não está envolvido;
- f) Transferência para o setor público não-estatal dos serviços sociais e científicos competitivos;
- g) Adoção cumulativa, para controlar as unidades descentralizadas, dos mecanismos (1) de controle social direto, (2) do contrato de gestão em que os indicadores de desempenho sejam claramente definidos e os resultados medidos, e (3) da formação de quase-mercados em que ocorre a competição administrada;
- h) Terceirização das atividades auxiliares ou de apoio, que passam a ser licitadas competitivamente no mercado.

2.4 A Contabilidade Pública e a Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público

A Contabilidade Pública tem existência jurídica, em nosso país, por sede na Constituição Federal que, em seu artigo 165, §9º, estatui que lei complementar estabelecerá normas para a gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para instituição e funcionamento de fundos. Com base nesse dispositivo, nosso ordenamento jurídico

recepcionou sob a nova ordem constitucional a Lei nº 4.320/1964, que estatui as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (LIMA; CASTRO 2012).

A Lei nº 4.320/1964 faz referência aos custos públicos, o que mostra a evolução da legislação com a busca de formas de gerenciamento mais eficazes. Seus artigos 84, 85 e 99 tratam da exigência da apuração de custos para fins de acompanhamento do orçamento e acompanhamento gerencial, mas ainda voltados para os serviços públicos industriais:

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. [...]

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

O Decreto-Lei nº 200 de 1967, que dispõe sobre a organização da administração federal, estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa. Seu foco era a organização do planejamento orçamentário e financeiro sob a forma de sistemas, estipulando aos órgãos centrais a normatização e orientação da execução orçamentária e financeira. Foi com esse decreto que as informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, abandonando a limitação de seu uso à contabilidade industrial, como se encontrava até então no nosso ordenamento jurídico. No seu artigo 79, o decreto expressa que, “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. Posteriormente, com o Decreto Presidencial nº 93.872 de 1986 o artigo 79 do Decreto-Lei nº 200 de 1967 foi regulado e passou a ser detalhada a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços, bem como foi determinada punição para as unidades que não disponibilizassem as informações pertinentes para permitir essa evidenciação:

Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão. § 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional. § 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e

atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº 101/2000, a administração pública, no intuito de fazer com que todas as suas esferas, independente da atividade que desenvolve, aderissem de vez à utilização de um sistema de custos, em seu artigo 50, § 3º, exigiu que a Administração Pública mantivesse sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Porém, mesmo com essa clara e direta imposição legal, grande parte das entidades públicas ainda não implantou o sistema de custos. Além disso, a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, transferiu à Secretaria do Tesouro Nacional a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.

A partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, o debate sobre a implantação de um sistema de custos no setor público ficou evidente e ganhou força. Com a Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, que determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, foi criada a Comissão Interministerial de Custos:

A Comissão tem a expectativa de que a implantação de sistemas de custos deva contribuir favoravelmente para o melhor aproveitamento dos recursos públicos, especialmente no contexto de restrição fiscal do Estado. Além disso, a gestão de custos pode proporcionar diversos outros benefícios, quais sejam: otimização dos resultados dos programas governamentais, maior qualidade e maior transparência do gasto público, redução do desperdício, aprimoramento da qualidade do produto oferecido ao cidadão, aperfeiçoamento da gestão pública e melhor desempenho institucional.

No mesmo sentido, a Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2001 previu a necessidade de implantação de um sistema de custos e, para o exercício de 2006, concretizada no artigo 22 da Lei nº 11.178 de 20 de setembro de 2005, dispõe que:

Além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais, bem como a respectiva execução, serão feitas de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo.

Já o Tribunal de Contas da União (TCU) em seu acórdão nº 1078/2004, determinou que:

[...] adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei nº 10.707/2003, art. 20, §2º).

Em novembro de 2008, foram aprovadas pelo CFC as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A proposta das Normas foi contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, adequando-se às Normas Internacionais de Contabilidade. No período do processo de convergência, também foi feita a tradução das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), trabalho este orientado pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, juntamente com o CFC, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Também em novembro de 2008, foi aprovada a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2012), o SICSP tem a finalidade de registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. Além disso,

O SICSP deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fim ou administrativas do setor público (CFC, 2012 p 46).

Essa gestão de custos é necessária na medida em que os administradores públicos têm que formular políticas públicas que sejam ao mesmo tempo eficazes, eficientes e efetivas. Um sistema de informações de custos os ajuda a tomar decisões típicas como comprar ou alugar, produzir determinado produto ou terceirizar sua produção. Adicionalmente, é possível fazer comparações entre os diversos órgãos da administração pública e, assim, vislumbrar possibilidades de melhorias nos processos de trabalho. É inconcebível que num modelo de gestão moderno, gerentes tenham que tomar decisões sem conhecer as diferentes alternativas, seus custos e seus benefícios (FARIA, 2012).

2.4.1 – Novos paradigmas para a Contabilidade Pública Brasileira

A Lei nº 4.320, de 1964, que regulamenta o direito financeiro no país, e a Lei de

Responsabilidade Fiscal, que trouxe a temática do controle, da transparência e da gestão fiscal responsável, são as leis que atualmente vigoram, contemplando desde o orçamento até a sua plena execução, que é a parte financeira patrimonial. Entretanto, existe um contexto de mudanças em toda a Ciência Contábil.

Dado este contexto, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei do Senado (PLS) 229/2009, que estabelece normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública. O objetivo é substituir a Lei nº 4.320 de 1964. O projeto aprimora o tratamento dado ao orçamento, possibilitando que a gestão fiscal responsável ocorra efetivamente, e define que o órgão central de contabilidade da União seja o responsável por editar normas para a contabilidade aplicada ao setor público. Além disso, o projeto trata da aplicabilidade dos custos na administração pública e irá ajudar a determinar o valor do patrimônio da União, dos estados e municípios. Isso é de extrema importância para dar credibilidade ao País no mercado internacional.

O objetivo do PLS 229/2009 é corrigir a defasagem das leis que estão em vigor atualmente. Entretanto, o PLS 229 ainda não consegue demonstrar as novidades no âmbito contábil, visto que foi elaborado em 2009. Para corrigir a defasagem do próprio PLS 229, no ano de 2015 foi proposto um substitutivo, que é muito mais atualizado que o de 2009.

2.5 – Experiência brasileira relacionada à implantação do sistema de custos no setor público

Com a determinação imposta pela Lei 4.320/64 da produção de informações de custos pelo setor público, diversas ações foram desenvolvidas e implementadas relacionadas a custos, algumas delas restritas a órgãos ou partes destes. Nesta seção, serão apresentadas as experiências de maior relevância.

2.5.1 Comissão Interministerial de Custos instituída pela Portaria Interministerial nº 945/2005

Como já citada, em 26 de outubro de 2005 foi instituída a Comissão Interministerial nº 945 com o objetivo de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de sistema de custos na administração pública federal. Essa Comissão relacionou os estudos de um sistema de custos em toda a estrutura do governo federal.

Apesar da comissão ter atestado que não existe uma prática generalizada na mensuração e gestão de custos da administração pública federal, identificou algumas experiências únicas, foram elas: Comando da Aeronáutica, Comando da Marinha, Comando do Exército, Secretaria de Educação Superior, unidade do Ministério da Educação (SESU-MEC), Banco Central, Inmetro e EMBRAPA.

Observando a complexidade do tema, a comissão optou como estratégia estabelecer uma rede de colaboradores, composta por especialistas em: gestão de custos, gestão de desempenho, sistemas de informações gerenciais, gerentes de sistemas de custos, dirigentes dos Sistemas Estruturadores e acadêmicos.

A Comissão, em fase final do relatório, faz a recomendação de que a administração pública federal adote diretrizes no sentido de desenvolver uma política de custos, sendo elas:

- Gestão de custos com foco no desempenho;
- Abrangência;
- Gradualismo;
- Flexibilidade;
- Institucionalização;
- Capacitação permanente;
- Gestão do conhecimento.

Como resultado do relatório final da comissão foram definidas 11 recomendações voltadas à institucionalização de uma política de custos na administração pública federal. Não foi proposto pela comissão nenhum modelo ou forma de calcular os custos no setor público, tendo de forma implícita sugerido o ABC como método de custeio, visto a citação do método ao longo do trabalho.

2.5.2 Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

A razão para existir um Sistema de Informação de Custos na Administração Pública é de cumprir o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal. Em seu art. 50, a citada lei obriga a Administração Pública a manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Kladi e Ferrari (2011), destacam que a existência do Sistema de Informação de Custos vai além da simples conformação aos dispositivos da lei. Trata-se de projeto inédito no Governo Federal. O Sistema de Informação de Custos é uma ferramenta versátil, capaz de transitar pelos

principais sistemas estruturantes do governo e também de expor as desigualdades entre as estruturas governamentais. É o primeiro passo do Sistema de Contabilidade Federal mediante seu órgão central, a Secretaria do Tesouro Nacional, com vistas à mensuração dos produtos e serviços disponibilizados pelo governo aos cidadãos. Nesse sentido, implica o fornecimento de métricas, baseadas na contabilidade aplicada ao setor público, que sirvam aos administradores públicos como parâmetros de gestão. Implica também maior transparência e controle social, pois permitirá, com sua consolidação, estabelecer comparações entre produtos e estruturas administrativas semelhantes.

Machado e Holanda (2010, p. 793-794) lembram que até o ano 2008 a administração pública não utilizava sistema de custos por não existir, até então, metodologia adequada e capaz de ser aplicada de forma sistemática e uniforme a toda administração pública. O sistema de custos do governo federal teve seu início em 2008 da seguinte forma:

Para suprir essa lacuna, em outubro de 2008 foi realizada a oficina de trabalho “Sistema de custos na administração pública: modelo conceitual e estratégia de implementação.” No evento, o Ministério da Fazenda foi ratificado como órgão responsável para coordenar a tarefa de conceber e implementar o Sistema de Informação de custos do Governo Federal, por meio da utilização de dados de diversos sistemas estruturantes do governo federal.

Por consequência da decisão acima referida, a partir de outubro de 2008, o sistema de custos passou a ter um projeto executivo. Pode-se dizer que a partir de então o assunto deixou de ser, para os órgãos centrais do governo federal, uma intenção (vontade), saindo da esfera da discussão das ideias para ser um processo estruturado com responsáveis, concepção teórica definida, cronograma e recursos.

O Professor Victor Branco de Holanda, também contador e economista, teve um papel de grande contribuição e de participação direta na preparação do projeto executivo do Sistema de Custos do Governo Federal e também na sua implementação.

A oficialização do Sistema de Custos do Governo Federal por meio da portaria 157 da STN, publicada em 09 de março de 2011, representou um marco nos esforços de desenvolvimento da administração pública e teve como objetivo cumprir o que determinava a Lei 4.320 de 17 de março de 1964, além das demais legislações e normas que foram editadas posteriormente.

A portaria STN 154/2011 disciplina e estrutura o sistema de custos da seguinte forma:

Art. 2º O Sistema de Custos do Governo Federal visa a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.

Art. 3º Integram o Sistema de Custos do Governo Federal:

I - a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, como órgão central; e

II - os órgãos setoriais.

§ 1º Os órgãos setoriais são as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União, responsáveis pelo acompanhamento de custos no Sistema de Informações de Custos - SIC.

§ 2º As unidades de gestão interna do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União poderão integrar o Sistema de Custos do Governo Federal como órgãos setoriais.

Art. 4º A Secretaria do Tesouro Nacional expedirá os normativos complementares que se fizerem necessários à implantação e ao funcionamento do Sistema de Custos do Governo Federal.

De acordo com a STN, o sistema de custos do governo federal é uma ferramenta imprescindível para a mudança dos paradigmas do papel do setor público, buscando atender à legislação vigente subsidiando as decisões governamentais e organizacionais na alocação mais eficiente dos gastos públicos. É importante destacar que a utilização dos instrumentos de análise do sistema de custos deve ocasionar melhoria dos serviços destinados à sociedade, afetando positivamente aspectos relacionados à eficácia, a eficiência, a economicidade e a avaliação dos resultados do uso dos recursos públicos.

2.6– Sistema de Informação de Custos do Governo do Distrito Federal e a CLDF

Na esfera Distrital, a experiência do Governo do Distrito Federal (GDF) com um Sistema de Informação de Custos é bastante recente. Com a Subsecretaria de Contabilidade, na Coordenação de Custos Governamentais do GDF, foi elaborado o Sistema de Gestão Governamental (SIGGO), que passou a ter um papel importante para a gestão de recursos públicos do GDF.

O SIGGO foi implantado no ano de 2000 com o objetivo de aprimorar a modernização e a integração dos subsistemas de planejamento, orçamento, programação financeira, de execução orçamentária, contabilidade, precatório e sistema de controle de acesso nos seus órgãos e entidades públicas. Porém, o Decreto nº 35.241, de 19 de março de 2014 foi o que institui e regulamentou o Sistema de Informações de Custos do Distrito Federal, onde os artigos 93, 94, 95, 98 e 100, todos do Decreto nº 32.598, de 15 de dezembro de 2010, passaram a vigorar com as seguintes redações:

Art. 93. O Sistema de Informações de Custos – SIC, instituído e regulado nos termos deste Decreto, tem como objetivo demonstrar os custos de bens, serviços e outros objetos de custos produzidos e oferecidos à sociedade pelo Distrito Federal, para subsidiar a elaboração de planos e a tomada de decisões governamentais. (NR)

Art. 94. A Secretaria de Estado de Fazenda, por intermédio do Órgão Central de Contabilidade do Distrito Federal, é a unidade gestora responsável pelo

SIC e por acompanhar e orientar as unidades gestoras sobre as informações e procedimentos a serem implementados na aplicação da metodologia de custos

2.6.1 Breve Histórico da CLDF

Foi com a Constituição de 1988 que começa a se tornar realidade a autonomia legislativa do Distrito Federal. Por meio do seu artigo 32, o parágrafo 1º prevê competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios para o Distrito Federal. No artigo 27, é fixado o número de deputados em sua composição:

Art. 27 - O número de deputados à Assembleia Legislativa corresponderá ao triplo da representação do Estado na Câmara dos Deputados e, atingido o número de trinta e seis, será acrescido de tantos quantos forem os deputados federais acima de doze.

De acordo com o primeiro volume da Memória da Câmara Legislativa do DF (1998), na primeira década dos anos 90, o Distrito Federal mostrou uma grande manifestação democrática, elegendo seus primeiros deputados distritais. Porém, esse ainda era o primeiro passo para a autonomia política que ainda precisava de muita experiência para amadurecer.

Nos seus primeiros anos, a CLDF ainda funcionava por meio das Resoluções nº 157/88, nº 48/90 e nº 49/90 do Senado Federal e pelo Regimento daquela Casa. Foi só a partir da Resolução nº 12, de 12 de março de 1991, que se estabeleceu normas para elaboração de regimento interno próprio da Casa, que foi instituído pela Resolução nº 19, de 17 de junho de 1991, o que possibilitou o funcionamento do processo legislativo, da administração da Casa, realização de concursos públicos e elaboração da lei orgânica.

2.6.2 Estrutura Administrativa da CLDF

A organização da estrutura administrativa da CLDF está definida por meio da Resolução nº 34, de 1991. Além dessa, para atender às diversas necessidades de atualização e modernização da estrutura, outras resoluções e atos promovem sua alteração, como, por exemplo, a Resolução nº 274, de 2015; a Resolução nº 89, de 1994; Resolução nº 46, de 1992; Resolução nº 37, de 1991, entre outras.

A estrutura administrativa da CLDF é composta por:

Quadro 1: Órgão Diretivo Colegiado

VÍNCULO	DIVISÕES/SEÇÕES
Mesa Diretora	Presidente
	Vice-Presidente
	Primeiro Secretário
	Segundo Secretário
	Terceiro Secretário

Fonte: Resolução nº 34, de 1991 atualizada

Quadro 2: Órgãos de Assessoramento aos Integrantes da Mesa

VÍNCULO	DIVISÕES/SEÇÕES
Gabinete do Presidente	
Secretaria Legislativa	Núcleo de Informação da Legislação
Gabinete do Vice-Presidente	
Gabinete do Primeiro Secretário	
Gabinete do Segundo Secretário	
Gabinete do Terceiro Secretário	

Fonte: Resolução nº 34, de 1991 atualizada

Quadro 3: Órgãos de Assessoramento à Mesa Diretora

VÍNCULO	DIVISÕES/SEÇÕES
Gabinete da Mesa Diretora	
Coordenadoria de Segurança	Seção de Segurança Patrimonial
	Seção de Segurança Legislativa
	Seção de Planejamento e Controle de Segurança
Coordenadoria de Comunicação Social	Seção de Divulgação
	Seção de Relações Públicas
	Seção de Relações com a Imprensa
Coordenadoria de Cerimonial	
Coordenadoria de Planejamento e Elaboração Orçamentária	Seção de Apoio ao Planejamento
	Seção de Elaboração Orçamentária
	Seção de Apoio à Avaliação de Resultados
Coordenadoria de Modernização e Informática	Seção de Organização e Métodos de Trabalho
	Seção de Administração e Sistemas
	Seção de Apoio à Informatização
Coordenadoria de Editoração e Produção Gráfica	Seção de Editoração
	Seção de Produção Gráfica

Fonte: Resolução nº 34, de 1991 atualizada

Quadro 4: Órgãos de Apoio Direto à Ação Parlamentar

VÍNCULO	DIVISÕES/SEÇÕES	SETORIAL
Diretoria Legislativa	Divisão de Informação e Documentação Legislativa	Setor de Protocolo Legislativo
		Setor de Documentação Legislativa
		Setor de Pesquisa e Recuperação da Informação
	Divisão de Taquigrafia e Apoio ao Plenário	Setor de Taquigrafia
		Setor de Apoio ao Plenário
		Setor de Tramitação, Ata e Súmula
	Divisão de Apoio as Comissões	Setor de Apoio as Comissões Permanentes
		Setor de Apoio as Comissões Temporárias
Assessoria Especial de Fiscalização e Controle	Unidade de Controle Externo	
	Unidade de Auditoria Interna	

Fonte: Resolução nº 34, de 1991 atualizada

Quadro 5: Órgãos de Apoio Indireto à Ação Parlamentar

VÍNCULO	DIVISÕES/SEÇÕES	SETORIAL
Diretoria de Recursos Humanos	Divisão de Desenvolvimento de Recursos Humanos	Setor de Treinamento e Desenvolvimento de Recursos Humanos
		Setor de Avaliação de Desempenho
		Setor de Recrutamento e Seleção
	Divisão de Cadastro e Pagamento de Pessoal	Setor de Legislação de Pessoal
		Setor de Pagamento de Pessoal
		Setor de Lotação e Movimentação de Pessoal
	Divisão de Seguridade Social	Setor de Benefícios
		Setor de Assistência à Saúde
		Setor de Assistência Social
Diretoria de Administração e Finanças	Divisão de Orçamento, Finanças e Contabilidade	Setor de Finanças
		Setor de Contabilidade
		Setor de Execução Orçamentária
	Divisão de Material e Patrimônio	Setor de Compras
		Setor de Patrimônio
		Setor de Almoxarifado
		Setor de Material
	Divisão de Serviços Gerais	Setor de Comunicações Administrativas
		Setor de Transportes
		Setor de Serviços Auxiliares

Fonte: Resolução nº 34, de 1991 atualizada

2.7 – Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicada ao Setor Público – SICGESP

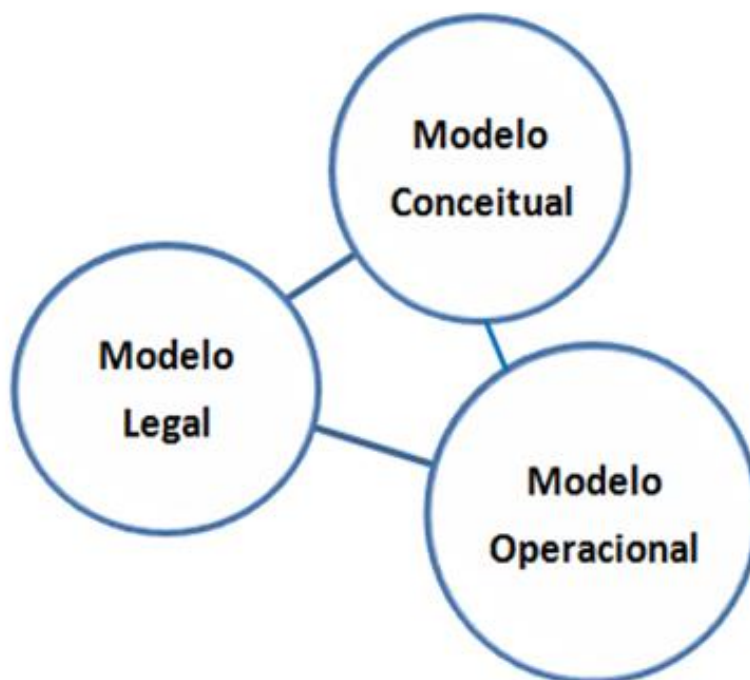
Dentro do processo de pesquisa, a Universidade de Brasília desenvolveu, baseada na tese de doutorado do Professor José Marilson Martins Dantas denominada UM MODELO DE CUSTOS APLICADO AO SETOR PÚBLICO SOB A VISÃO DA *ACCOUNTABILITY*, um sistema de gestão de custos robusto conceitualmente e adequado às necessidades do setor público.

O resultado da pesquisa foi o desenvolvimento de dois softwares que se complementam no oferecimento da gestão de custos, formando uma cadeia de informação que favorece o controle social. Os softwares são o Sistema de Informação e Gestão de Custos aplicados ao Setor Público (SICGESP) e o Repositório de Relatório de Custos Aplicados ao Setor Público (RECASP), desenvolvidos com o objetivo de cumprir o que determina a legislação, especialmente a Lei Complementar 101/2000 (LRF) no parágrafo 3º do artigo 50, que obriga a administração pública (União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios) a manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Dantas (2013) destaca que duas premissas básicas fundamentariam o desenvolvimento do modelo conceitual de custos. A primeira é que a informação de custos resultante da utilização do modelo respeite pelo menos duas qualidades da informação de custos: comparabilidade, no sentido de poder ser utilizada como medida de consumo de recursos pelas diversas unidades administrativas, e fidedignidade, como representação verdadeira e fiel do valor de custos consumido. A segunda premissa exigida ao modelo conceitual é que não poderá ser permitido qualquer tipo de rateio, possibilitando gerar consistência na informação e consequentemente oferecer aos gestores públicos, das três esferas de governo, um instrumento de gestão que possa auxiliar o processo de tomada de decisão voltada à eficiência da estrutura de governo e melhoria na alocação dos recursos.

Os sistemas têm a proposta de reconhecer o setor público como uma organização de serviço complexa, com características e peculiaridades que a tornam única como entidade de produção de serviços. O SICGESP tem como referência a concordância de três modelos envolvidos no processo de modelagem do sistema, sendo composto pelo modelo legal, conceitual e operacional:

Figura 3 – Representação dos modelos que compõem o sistema de custos



Fonte: Dantas, 2013

Diante do reconhecimento dessas características, o modelo conceitual estabelece de forma consistente uma medida de avaliação sistêmica para o setor público. Essa medida, segundo Dantas (2013), é chamada de utilidade, que é definida como o nível de serviço comparado oferecido à sociedade por meio da estrutura produtiva do setor público.

Dantas (2014, p. 11) também estabelece os sistemas de informação que servirão de base para a geração das informações de custos. São quatro tipos:

Contábeis e Orçamento – Agrupa os sistemas responsáveis pela contabilização do gasto da entidade, agregando de forma subsidiária os dados do orçamento;

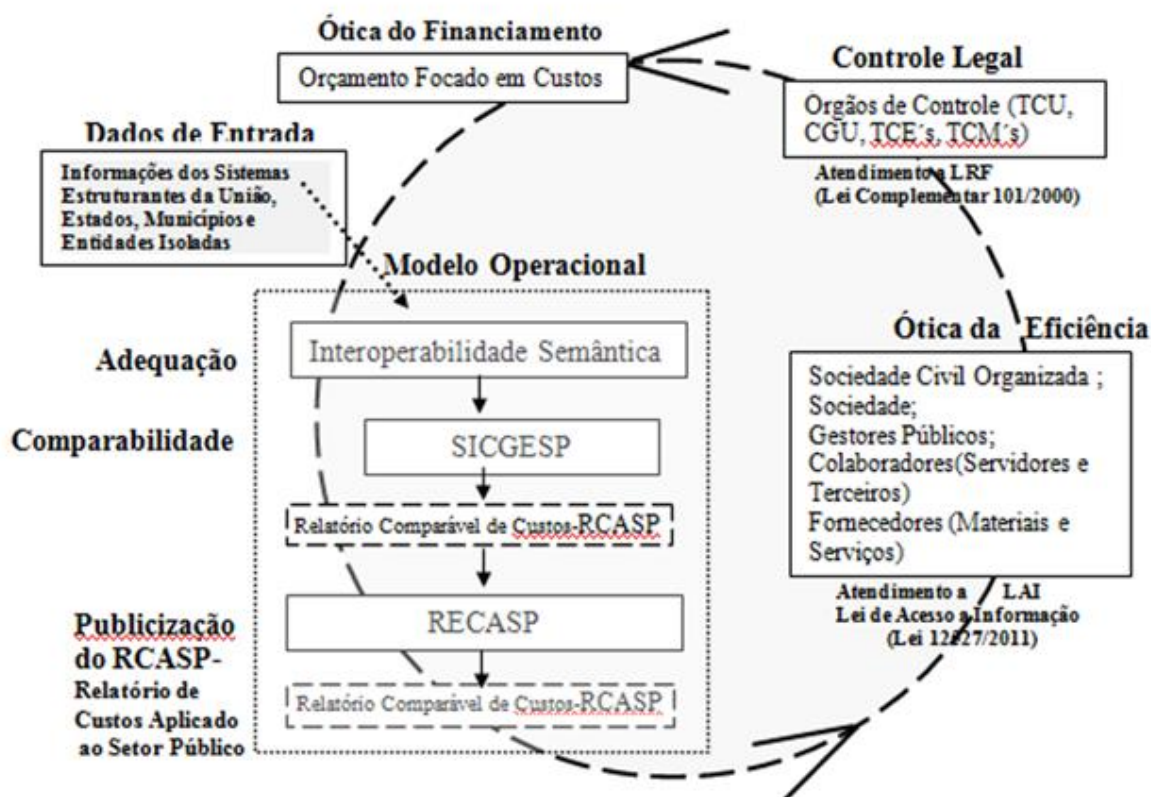
Planejamento – Agrupa os sistemas responsáveis pelo acompanhamento do planejamento orçamentário;

Recursos Humanos – Agrupa as informações dos sistemas relacionados à gestão e controle do pagamento dos servidores;

Administrativos/Operacionais – Agrupa os sistemas relacionados às atividades de controle administrativo e das operações.

A representação do sistema pode ser definida com a simplificação de um modelo conceitual que deverá representar a complexidade do setor público, tendo como referência o modelo operacional que materializa os modelos conceituais envolvidos na criação do sistema. A figura a seguir representa essa ação:

Figura 4 – Representação do modelo conceitual do SICGESP



Fonte: Dantas, 2013

O modelo operacional (software) resultante do modelo teórico/conceitual funciona de forma a processar as informações advindas dos sistemas estruturantes das organizações públicas, possibilitando mensurar, com base no modelo proposto de informação comparável, os custos do setor público (Dantas, 2013).

Nas organizações do setor público, o sistema de custos proposto ainda impõe algumas restrições que são condição para aplicabilidade eficaz do sistema. Segundo Dantas (2013, p. 13), são elas:

A primeira é que o sistema tem que ser entendido e assimilado por toda a organização, isso significa se comunicar com milhões de usuários no caso do Governo Federal e milhares quando se trata dos Governos Estaduais e Municipais. Deste modo, o sistema tem que ser robusto conceitualmente e ao mesmo tempo oferecer relatórios simples e de fácil interpretação, buscando reduzir ao máximo o esforço de treinamento no sistema. O segundo é a capacidade do modelo conseguir expressar a realidade complexa de forma a propiciar o fácil entendimento por parte da organização, onde a própria utilização do sistema tem que ser vetor de disseminação dos conceitos. O terceiro ponto importante é que o sistema de custo deve propiciar o envolvimento de toda a organização, pois a decisão de fazer uso dos recursos e definida pela base da organização.

De acordo com Dantas (2013), assim como o setor privado tem o lucro como a sua medida global de desempenho baseada no processo de troca, o que possibilita definir correções no processo de gestão, no setor público a “Utilidade” foi definida como a grande medida global de desempenho, possibilitando a comparação de seus níveis de serviços e a implementação de um sistema de gestão baseado em custos. A medida global de desempenho “Utilidade” é definida como o nível de serviço comparado.

3 METODOLOGIA

3.1 Abordagem da pesquisa

Trata-se de uma pesquisa qualitativa. Segundo Godoy (1995), os estudos qualitativos têm como objetivo fundamental o estudo e a análise do mundo prático em seu ambiente natural. Nessa abordagem valoriza-se o contato direto e prolongado do pesquisador com o ambiente e a situação que está sendo estudada.

A pesquisa ainda apresenta um caráter descritivo, pois busca o entendimento do fenômeno como um todo, de acordo com sua complexidade, onde a palavra escrita ocupa lugar de destaque nessa abordagem, desempenhando um papel fundamental tanto no processo de obtenção dos dados quanto na disseminação dos resultados (GODOY, 1995).

Essa pesquisa tem a finalidade de resolver problemas de ordem prática apresentados na sociedade, pois busca aprimorar e facilitar o processo de tomada de decisão por parte dos gestores da Câmara Legislativa do Distrito Federal. Com isso, a finalidade dessa pesquisa também pode ser classificada dentro de algumas categorias, sendo mais adequada a de desenvolvimento experimental, que segundo a Adelaide University (2008 apud GIL, 2010 p. 27) é definida como “trabalho sistemático, que utiliza conhecimentos derivados da pesquisa ou experiência prática com vistas à produção de novos materiais, equipamentos, políticas e comportamentos, ou à instalação ou melhoria de novos sistemas e serviços”.

3.2 Delineamento da pesquisa

Levando em consideração que o objetivo do presente estudo é apresentar as possibilidades de implantação de um modelo de Sistema de Informação e Gestão de Custos que se aplique na Câmara Legislativa do Distrito Federal, primeiramente foi realizada uma pesquisa bibliográfica, definindo quais os métodos de custeio mais utilizados dentro da contabilidade de custos e uma conceituação básica sobre o Sistema de Custos Aplicado ao Setor Público e suas experiências. Segundo Gil (2010), essa técnica é necessária para fundamentar teoricamente o trabalho, além de identificar o estágio atual do conhecimento relativo ao tema.

Posteriormente, foram necessárias pesquisas de cunho documental, pois também foram feitos diagnósticos com documentos institucionais, mantidos em arquivos da CLDF. Gil (2010) ressalta que na pesquisa documental, o material consultado é interno à organização.

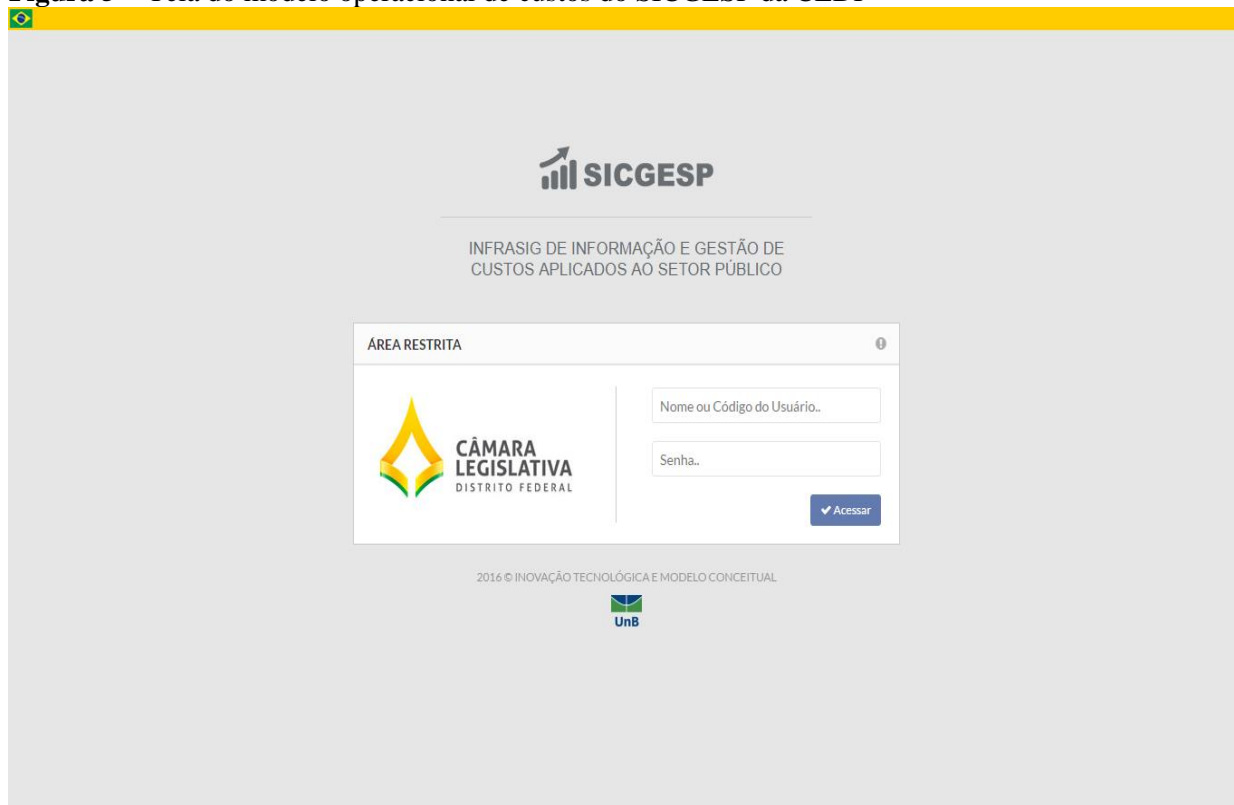
3.3 Procedimentos Técnicos

O objetivo geral do trabalho é mostrar a possibilidade de implantar o sistema de gestão de custos da CLDF, conforme determina a Lei de Responsabilidade Fiscal no seu artigo 50. Dessa forma, foram isolados os aspectos de implantação em duas faces: uma voltada ao modelo conceitual de interpretação do processo produtivo do setor público e a outra relacionada ao comportamento humano.

Para viabilizar a pesquisa, foram realizadas análises de documentos internos da CLDF, cujo acesso foi adquirido por meio de uma autorização oficial da Mesa Diretora do órgão, publicitado no Diário da Câmara Legislativa. Os documentos foram selecionados para servir de insumo à geração do relatório proposto pelo Sistema SICGESP, contendo dados de execução da contabilidade e relacionados à Categoria Econômica 3, e dados do Grupo de Natureza da Despesa/GND 3, especificados de acordo com Manual Técnico de Orçamento (MTO).

O modelo proposto pelo SICGESP tem como premissa atender dois atores principais no processo de *Accountability*, o gestor público e os órgãos de controle. Ao gestor público, o SICGESP procura oferecer um sistema de informação que facilite a tomada de decisão sobre a melhor forma de aplicação dos recursos públicos, incentivando uma maior participação dos servidores da organização nesse processo. Aos órgãos controladores, o sistema apresenta uma forma de avaliar o desempenho e a produtividade dos diversos órgãos por meio da aplicação da medida de desempenho geral do setor público denominada “utilidade”.

Para propiciar a geração dos relatórios de custos através do SICGESP (Sistema de Informação de Custos e Gestão aplicada ao Setor Público), foi utilizado o software online no endereço www.cldf.sicgespunb.com.br.

Figura 5 - Tela do modelo operacional de custos do SICGESP da CLDF

Fonte: www.cldf.sicgespunb.com.br

O relatório de informação de custos comparável proposto pelo SICGESP tem a característica de ter sua aparência simples e intuitiva, o que facilita o procedimento de gestão de custos, propiciando uma fácil utilização.

Com base na pesquisa de Souza e Carvalho (2012), que teve como objetivo avaliar a preparação da implantação do sistema de custos em órgãos públicos do Rio Grande do Sul, também foram elaborados questionários semiestruturados com o objetivo de identificar o cenário do sistema de custos nas Casas Legislativas do país. Os questionários foram elaborados para serem destinados a agentes públicos ocupantes de cargo de direção e chefia de setores-chave, ligados à administração e ao controle financeiro dos recursos das Casas Legislativas. Foram estabelecidos contatos com alguns estados (Bahia, Paraíba, Alagoas e São Paulo) para a aplicação dos questionários, porém, em todos os casos, a informação predominante era de que a pesquisa necessitaria de uma autorização prévia da Mesa Diretora de cada Casa Legislativa, devidamente publicada em seus Diários Oficiais. Assim, por inviabilidade de tempo, a aplicação dos questionários se limitou a Câmara Legislativa do Distrito Federal.

Fizeram parte da pesquisa 05 (cinco) agentes públicos, ocupantes de cargo de direção e chefia de setores-chave responsáveis pela gestão e controle dos recursos financeiros e orçamentários da CLDF. Os respondentes da pesquisa representam 100% de homens, sendo 01

(um) Secretário Executivo, 01 (um) diretor, 02 (dois) chefes de divisão e 01 (um) chefe setorial. O período em que os respondentes foram submetidos ao questionário correspondem aos meses de abril e maio deste ano.

No quadro a seguir é listada a amostra utilizada na pesquisa de questionário:

Quadro 6: Amostragem

PARTICIPANTES	SETOR-CHAVE
Participante 1	Gabinete da Segunda Secretaria (GSS)
Participante 2	Diretoria de Administração e Finanças (DAF)
Participante 3	Divisão de Orçamento, Finanças e Contabilidade (DOFC)
Participante 4	Setor de Contabilidade (SECON)
Participante 5	Unidade de Auditoria Interna (AUDIT)

Fonte: elaboração própria

Os questionários aplicados apresentam característica mista, pois são compostos por abordagens qualitativas e quantitativas. Foram aplicados cinco questionários, mesclando questões fechadas e proposições em escala de Likert.

Nas questões fechadas, o informante escolhe sua resposta entre as opções apresentadas (MARCONI, 2002). No questionário, foram apresentadas três questões fechadas, que têm como objetivo identificar, de acordo com o informante, uma percepção geral do Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF e seu órgão fiscalizador.

Na elaboração da segunda parte do questionário, caracterizado por categorias, foi escolhida a escala de Likert. Ela teve o objetivo de medir, por meio de proposições, o grau de concordância dos agentes públicos da CLDF em relação a algumas situações que envolvessem o Sistema de Informação e Gestão de Custos na Casa Legislativa. Cooper (2003, p.201) define como escala de Likert,

[...] a variação mais frequente usada da escala de classificação somatória. As escalas somatória consistem de afirmações que expressam atitudes favoráveis ou desfavoráveis em relação ao objeto de interesse. Pede-se ao respondente que concorde ou discorde de cada afirmação.

Nos questionários aplicados, a cada resposta foi atribuída uma medida de concordância qualitativa e uma quantitativa: concordo completamente (5), concordo (4), neutro (3), discordo (2) e discordo completamente (1). Cooper (2003) explica que cada resposta precisa adquirir uma ordenação composta por números para retratar o grau de favorecimento de atitude, e esses números podem ser somados para mensurar as atitudes do respondente. Para identificar o nível

de satisfação dos agentes públicos da CLDF sobre um Sistema de Informação e Gestão de Custos, o questionário foi harmonizado em três categorias:

- 1) O grau de expectativa dos agentes públicos quanto aos efeitos da implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF;
- 2) O grau de percepção dos agentes públicos em relação às estruturas físicas e competências setoriais necessárias para uma provável implantação do Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF;
- 3) O grau de expectativa dos agentes públicos quanto aos profissionais responsáveis por conduzir um Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF;

De acordo com a sugestão de cálculo de Oliveira (2005), para analisar os resultados dos itens apresentados na escala de Likert, foi executada uma abordagem de cunho quantitativo onde se utiliza o cálculo de Ranking Médio (RM) para se obter a mensuração do grau de concordância dos respondentes do questionário.

Foram distribuídos valores de 1 a 5 para cada resposta. Em seguida, foi feita a tabulação dos dados conforme o cálculo da média ponderada dos itens em correspondência à frequência das respostas. Desta forma, quanto mais próximo de 5 o Ranking Médio estiver, maior será o nível de concordância dos agentes públicos da CLDF.

$$\text{Ranking Médio (RM)} = \text{MP} / (\text{TA})$$

$$\text{Média Ponderada (MP)} = \sum (f.p)$$

f = frequência de cada questão para cada item

p = peso por questão

TA = total da amostra

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Esta seção busca descrever relação da Câmara Legislativa do Distrito Federal com a Lei de Responsabilidade Fiscal para posteriormente apresentar a análise e interpretação dos dados. Isso facilita a compreensão da sua dinâmica, estrutura e atividade parlamentar em relação a um possível Sistema de Informação e Gestão de Custos em aplicação. Além disso, esta seção também revela a percepção profissional dos dirigentes de setores-chave da administração dos recursos financeiros e orçamentários da CLDF.

4.1 Sistema de Informação e Gestão de Custos: Aplicação na CLDF

A Câmara Legislativa do Distrito Federal tem como uma de suas atribuições dispor sobre as matérias relacionadas com a criação, estruturação e atribuições de Secretarias do Governo do Distrito Federal e demais órgãos e entidades da administração direta e indireta. Diante destas funções, a CLDF também é responsável por fazer com que a estrutura do governo do Distrito Federal cumpra o que determina o artigo 50º da LRF, que obriga a todos os Entes da federação, inclusive o Distrito Federal, a implantar um sistema de gestão de custos.

Além da obrigatoriedade da CLDF cuidar do pleno funcionamento da LRF no GDF, cabe à própria CLDF implantar em sua estrutura um sistema de gestão de custos, em conformidade com esse mesmo dispositivo legal:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:
§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Apesar do dever da CLDF em cumprir a LRF e mais especificamente o artigo 50º, o desafio do órgão é implantar um modelo que venha atender aos conceitos básicos de custos, especialmente que possa ser útil para os gestores internos, para a sociedade e para os órgãos de controle.

4.1.2 – Modelo Operacional de Custos na CLDF

Os relatórios propostos através do SICGESP utilizaram a periodicidade mensal, utilizando o mês de janeiro de 2016 como base. Assim, o SICGESP deu origem a três relatórios: Relatório de Execução, Relatório Gerencial e o Relatório de Produtividade.

Alguns setores não puderam ser identificados por falta de informações necessárias dos sistemas de informação interna da CLDF. Por isso, na coluna ESTRUTURA dos relatórios gerenciais, alguns setores estão com a denominação “Setor a Identificar”.

Relatório 1: Relatório de Execução

Câmara Legislativa Distrito Federal

SICGESP - Infrasig de Sistema de Custos e Gestão Aplicado ao Setor Público

RELATÓRIO:

Relatório Execução

» [Captura Retangular](#)

PERÍODO:

janeiro/2016

Estrutura	ft => M	fi => I	fi => L	ft => E	Total Individual (R\$)	Total Acumulado (R\$)
Câmara Legislativa Distrito Federal	434,00	25.618.563,11	21.230,66	-	25.640.227,77	43.365.285,49
SECRETARIA DE ESTADO DE TRANSPARENCIA E CONTROLE DO DF	-	-	220.404,44	-	220.404,44	220.404,44
BLOCO AMOR POR BRASILIA	-	-	298.286,97	-	298.286,97	298.286,97
DEP. GAB. RAFAEL PRUDENTE	-	-	3.391.726,28	-	3.391.726,28	3.391.726,28
SINDICAL	-	-	5.214,36	-	5.214,36	5.214,36
COMISSAO PERMANENTE DE LICITACAO	-	-	2.887.150,29	-	2.887.150,29	2.887.150,29
COORDENADORIA DE PLANEJAMENTO E ELABORACAO ORCAMENTARIA	-	-	1.476.503,31	-	1.476.503,31	1.476.503,31
DIRETORIA DE RECURSOS HUMANOS	-	-	1.438.218,27	-	1.438.218,27	1.438.218,27
DIRETORIA DE ADMINISTRACAO E FINANÇAS	-	-	1.177.573,76	-	1.177.573,76	1.177.573,76
ASSESSORIA LEGISLATIVA	-	-	3.119.527,56	-	3.119.527,56	3.119.527,56
ESCOLA DO LEGISLATIVO	-	-	448.291,17	-	448.291,17	448.291,17
COMISSAO DE ASSUNTOS SOCIAIS	-	-	291.090,26	-	291.090,26	291.090,26
ASSESSORIA ESP. DE FISC. E CONTROLE	-	-	732.522,18	-	732.522,18	732.522,18
INATIVOS	-	-	2.108.299,51	-	2.108.299,51	2.108.299,51
Setor a identificar 19	-	-	29.575,24	-	29.575,24	29.575,24
Setor a identificar 20	-	-	100.674,12	-	100.674,12	100.674,12
Total	434,00	25.618.563,11	17.746.288,38	-	43.365.285,49	-

Fonte: www.cdf.sicgespunb.com.br

Relatório 2: Relatório Gerencial**Câmara Legislativa Distrito Federal**

SICGESP - Infrasing de Sistema de Custos e Gestão Aplicado ao Setor Público

RELATÓRIO:

Relatório Gerencial

PERÍODO:

janeiro/2016

Estrutura	f.t => M	f.i => I	f.i => L	f.t => E	Total Individual (R\$)	Total Acumulado (R\$)
Câmara Legislativa Distrito Federal	434,00	25.618.563,11	21.230,66	-	25.640.227,77	43.365.285,49
SECRETARIA DE ESTADO DE TRANSPARENCIA E CONTROLE DO DF	-	-	220.404,44	-	220.404,44	220.404,44
BLOCO AMOR POR BRASILIA	-	-	298.286,97	-	298.286,97	298.286,97
DEP. GAB. RAFAEL PRUDENTE	-	-	3.391.726,28	-	3.391.726,28	3.391.726,28
SINDICAL	-	-	5.214,36	-	5.214,36	5.214,36
COMISSAO PERMANENTE DE LICITACAO	-	-	2.887.150,29	-	2.887.150,29	2.887.150,29
COORDENADORIA DE PLANEJAMENTO E ELABORACAO ORCAMENTARIA	-	-	1.476.503,31	-	1.476.503,31	1.476.503,31
DIRETORIA DE RECURSOS HUMANOS	-	-	1.438.218,27	-	1.438.218,27	1.438.218,27
DIRETORIA DE ADMINISTRACAO E FINANÇAS	-	-	1.177.573,76	-	1.177.573,76	1.177.573,76
ASSESSORIA LEGISLATIVA	-	-	3.119.527,56	-	3.119.527,56	3.119.527,56
ESCOLA DO LEGISLATIVO	-	-	448.291,17	-	448.291,17	448.291,17
COMISSAO DE ASSUNTOS SOCIAIS	-	-	291.090,26	-	291.090,26	291.090,26
ASSESSORIA ESP. DE FISC. E CONTROLE	-	-	732.522,18	-	732.522,18	732.522,18
INATIVOS	-	-	2.108.299,51	-	2.108.299,51	2.108.299,51
Setor a identificar 19	-	-	29.575,24	-	29.575,24	29.575,24
Setor a identificar 20	-	-	100.674,12	-	100.674,12	100.674,12
Total	434,00	25.618.563,11	17.746.288,38	-	43.365.285,49	-

Fonte: www.cdf.sicgespunb.com.br

Relatório 3: Relatório de Produtividade**Câmara Legislativa Distrito Federal**

SICGESP - Infrasing de Sistema de Custos e Gestão Aplicado ao Setor Público

RELATÓRIO:

Relatório Produtividade

PERÍODO:

janeiro/2016

Estrutura	Produto Principal	Unidade	Produtividade	Nível de Serviços Comparado (R\$)	Custos (R\$)
Câmara Legislativa Distrito Federal			Não Informado	25.640.227,77	25.640.227,77
SECRETARIA DE ESTADO DE TRANSPARENCIA E CONTROLE DO DF			Não Informado	220.404,44	220.404,44
BLOCO AMOR POR BRASILIA			Não Informado	298.286,97	298.286,97
DEP. GAB. RAFAEL PRUDENTE			Não Informado	3.391.726,28	3.391.726,28
SINDICAL			Não Informado	5.214,36	5.214,36
COMISSAO PERMANENTE DE LICITACAO			Não Informado	2.887.150,29	2.887.150,29
COORDENADORIA DE PLANEJAMENTO E ELABORACAO ORCAMENTARIA			Não Informado	1.476.503,31	1.476.503,31
DIRETORIA DE RECURSOS HUMANOS			Não Informado	1.438.218,27	1.438.218,27
DIRETORIA DE ADMINISTRACAO E FINANÇAS			Não Informado	1.177.573,76	1.177.573,76
ASSESSORIA LEGISLATIVA			Não Informado	3.119.527,56	3.119.527,56
ESCOLA DO LEGISLATIVO			Não Informado	448.291,17	448.291,17
COMISSAO DE ASSUNTOS SOCIAIS			Não Informado	291.090,26	291.090,26
ASSESSORIA ESP. DE FISC. E CONTROLE			Não Informado	732.522,18	732.522,18
INATIVOS			Não Informado	2.108.299,51	2.108.299,51
Setor a identificar 19			Não Informado	29.575,24	29.575,24
Setor a identificar 20			Não Informado	100.674,12	100.674,12
Total	--	--	--	43.365.285,49	-

Fonte: www.cdf.sicgespunb.com.br

Os relatórios apresentados cumprem a função de proporcionar aos gestores da CLDF e aos seus órgãos de controle a “utilidade”. Essa medida é facilmente interpretada pela utilização dos 3 (três) relatórios de custos disponibilizados pelo sistema SICGESP.

4.2 Percepção dos agentes públicos da CLDF sobre o Sistema de Informação e Gestão de Custos

Foi buscado na estrutura da CLDF colher a opinião, através de questionários, dos gestores que estarão ligados ao processo de implantação do sistema de custos e também aqueles que serão, após o processo de geração das informações, usuários relevantes das informações de custos gerados pelo sistema.

Em relação às perguntas fechadas, pôde-se verificar o resultado da pesquisa no quadro a seguir:

Quadro 7: Perguntas fechadas (Dados da pesquisa)

Contexto: Responda diante uma percepção geral do Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF e seu órgão fiscalizador.			
Pergunta	Sim	Não	Desconheço
Existe alguma orientação interna na CLDF que determine a implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos?	1	1	3
Existe alguma orientação do Tribunal de Contas do Estado que determine a implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos?	2	1	2
Existe um Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF?	0	3	2

Fonte: elaboração própria

No contexto apresentado, considerando as 03 (três) perguntas fechadas apresentadas, no total do conjunto, houve 15 (quinze) respostas, sendo 03 (três) com a opção SIM, 05 (cinco) com a opção NÃO e 07 (sete) com a opção DESCONHEÇO.

Analisando separadamente as três perguntas, o respondente que escolheu pela opção SIM na primeira questão, entende que exista alguma orientação interna na CLDF que determine a implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos, mas não citou a orientação. Fazendo oposição, o respondente que optou pela opção NÃO, afirma que não existe nenhuma orientação interna nesse sentido. Já a maioria dos respondentes, 03 (três), admitiram desconhecer esse tipo de orientação interna.

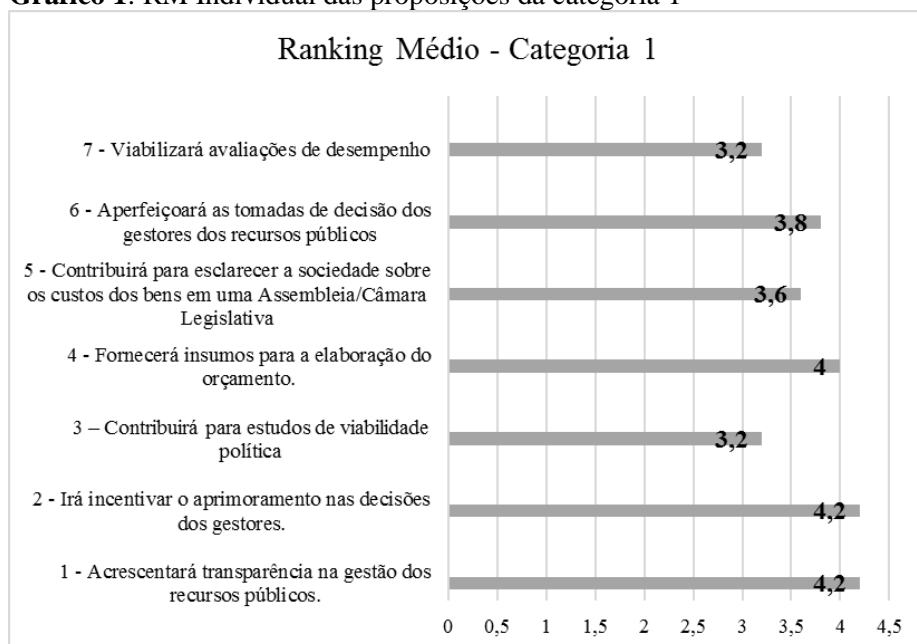
Em relação à segunda pergunta, os respondentes que escolheram pela opção SIM, 02 (duas) pessoas, afirmam que o órgão fiscalizador da CLDF exige a implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos na Casa. O respondente que escolheu a opção NÃO, 01

(uma) pessoa, afirma que não existe esse tipo de orientação externa. Os respondentes que desconhecem orientações do TCDF nesse sentido se igualam aos que escolheram a opção SIM, 02 (duas) pessoas.

Na terceira pergunta, nenhum dos respondentes afirmaram existir um Sistema de Custos e Gestão na CLDF. Problemas como o despreparo de pessoal, (uma citação), ausência de iniciativa dos gestores (uma citação) e principalmente a precarização e insuficiência dos sistemas internos de informação (duas citações) foram citados. Por fim, 02 (dois) respondentes afirmaram desconhecer tal tipo de sistema na Casa.

Nas proposições que envolveram a escala de Likert, a análise se deu por meio do Ranking Médio (RM) individual.

Gráfico 1: RM Individual das proposições da categoria 1



Fonte: elaboração própria

O Gráfico 1 mostra, por meio da medida de concordância, que, em geral, o nível de satisfação dos agentes públicos da CLDF em relação aos efeitos de uma possível implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos no órgão (Categoria 1) foi positivo.

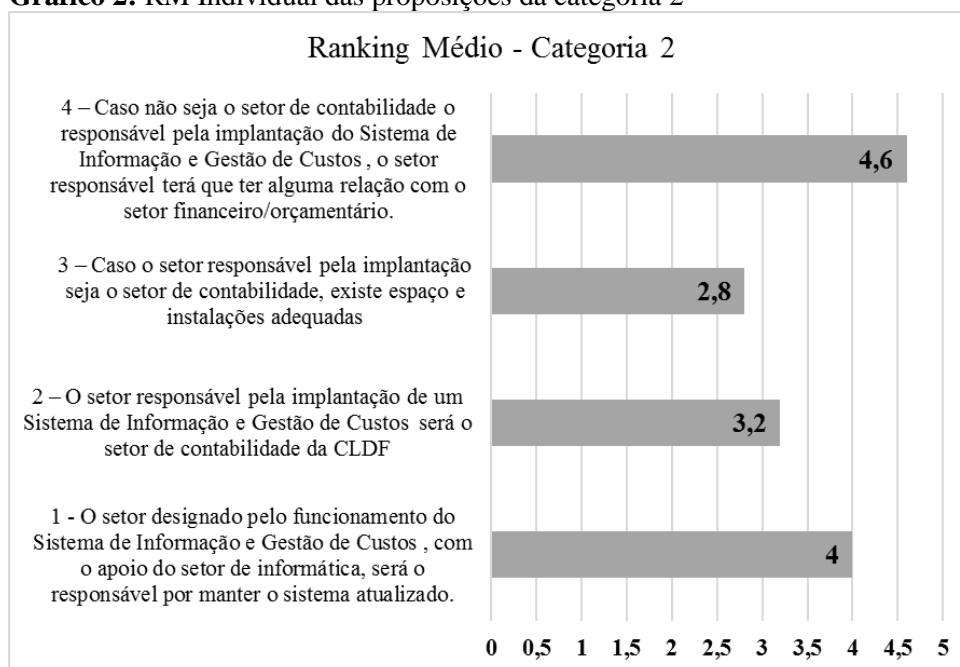
O Gráfico 1 ainda evidencia que os agentes públicos têm consciência sobre as vantagens de uma possível implantação de um Sistema de Informação de Custos e Gestão na CLDF, possibilitando a eficácia do gasto público.

Considerando a análise das proposições separadas, as proposições 1 e a 2, que se referem do acréscimo de transparência na gestão dos recursos públicos e do incentivo ao aprimoramento nas decisões dos gestores como efeitos de uma possível implantação de um Sistema de

Informação e Gestão de Custos, respectivamente, obtiveram um nível de concordância alto (4,2), se aproximando ao valor máximo de concordância (5). No gráfico 1, também é importante destacar as concordâncias quanto as proposições sobre a utilidade do Sistema de Informação e Gestão de Custos, destacando que essas informações aperfeiçoarão as tomadas de decisão dos gestores dos recursos públicos (3,8) fornecendo insumos para a elaboração do orçamento (4).

Na categoria 2, que mede o nível de satisfação dos agentes públicos em relação às estruturas físicas e competências setoriais necessárias para uma provável implantação do Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF, as expectativas continuaram positivas, como mostra o gráfico 2:

Gráfico 2: RM Individual das proposições da categoria 2



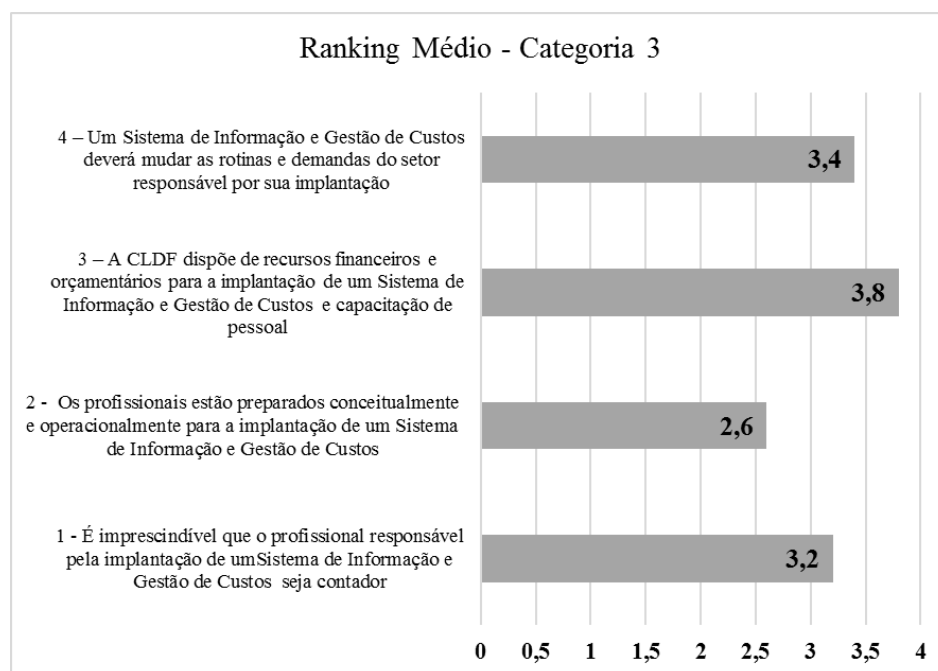
Fonte: elaboração própria

Analisando individualmente, a proposição que se destacou negativamente foi a 3 por apresentar o menor valor no Ranking Médio individual (2,8) da categoria. Essa proposição refere-se à hipótese do setor responsável pela implantação do Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF ser o setor de contabilidade e se existiria espaço e instalações adequadas no setor. Diante do nível de satisfação dos agentes públicos da CLDF em relação a proposição 3, pode-se observar que o espaço e as instalações para uma possível implantação do sistema, possivelmente, deveriam ser melhorados, concordando com as Normas Brasileiras de Contabilidade que recomenda o uso de ferramentas que permitem acesso rápido aos dados,

juntamente com tecnologias de banco de dados de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise dos dados (CFC, 2012).

Finalmente, a categoria que mede o grau de expectativa dos agentes públicos quanto aos profissionais responsáveis por conduzir um Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF (categoria 3), mostrou o menor valor da média do Ranking Médio (3,25):

Gráfico 3: RM individual das proposições da categoria 3



Fonte: elaboração própria

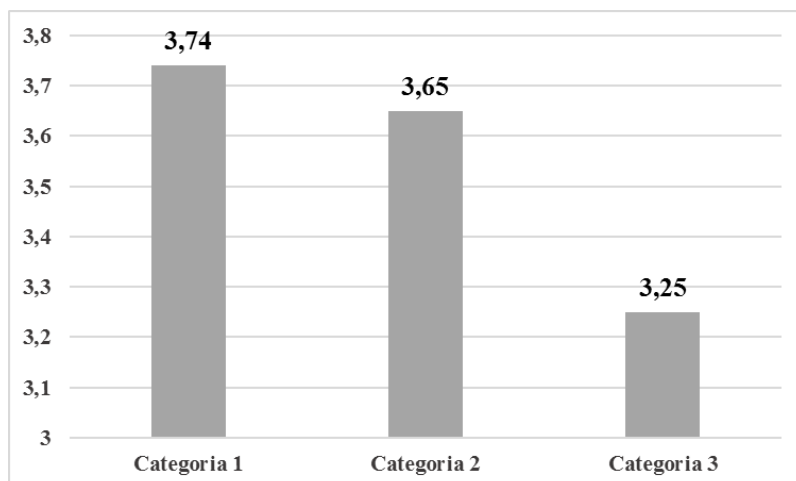
O valor máximo no Ranking Médio individual foi de 3,8 na proposição 3, referente à disponibilidade de recursos financeiros e orçamentários para a implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos e capacitação de pessoal da CLDF. Este fato mostra que para a implantação de um Sistema de Informação de Gestão de Custos, recursos financeiros e orçamentários nem sempre são suficientes, outras dificuldades podem estar impedindo a entrada do sistema no órgão.

Já a proposição sobre o preparo conceitual e operacional dos profissionais da CLDF para a implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos (proposição 2), atingiu o menor Ranking Médio individual de toda a pesquisa (2,6) mostrando que a capacitação do profissional encarregado pela informação de custos é imprescindível, pois ele será o responsável pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários (CFC, 2012). Além disso,

Martins (2008) lembra que o sucesso de um sistema de informação de custos depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar.

No gráfico a seguir, foram realizados cálculos de média aritmética entre os Rankings Médios de cada uma das três categorias apresentadas:

Gráfico 4: Média do RM por categoria



Fonte: elaboração própria

De acordo com os dados do Gráfico 4, que permite analisar de forma geral o nível de satisfação dos respondentes, o RM da categoria 1 se destaca com o valor de 3,74, mostrando o nível de concordância dos respondentes em relação aos efeitos de uma possível implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos. Isso é positivo, pois mostra que há aceitação com um possível novo sistema.

Na categoria 2, o RM apresentou o valor de 3,65. De modo geral, houve concordância em relação às estruturas físicas e competências setoriais necessárias para uma provável implantação do sistema.

O valor baixo do RM da categoria 3 (3,25), sinaliza que a responsabilidade dos profissionais por conduzir um Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF ainda não é clara no órgão. Isso deve-se ao fato de que o tema é bastante recente no ambiente organizacional da CLDF. Martins (2008) corrobora esse entendimento ressaltando que a implantação de Sistema de Informação e Gestão de Custos deve ser gradativa, iniciando pela motivação junto ao pessoal, mostrando, pelo menos aos chefes dos setores envolvidos, o que é o sistema, o que ele pretende fazer, como serão juntadas as informações etc.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo geral apresentar as possibilidades de implantação de um modelo de Sistema de Informação e Gestão de Custos na Câmara Legislativa do Distrito Federal.

Os resultados deste estudo mostram que a Câmara Legislativa do Distrito Federal, apesar de possuir informações e estruturas, não implantou um Sistema de Informação de Gestão de Custos e não conseguiu ainda cumprir a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 50º §3º. Do mesmo modo, a falta de capacitação e iniciativa por parte dos profissionais integrantes e agentes públicos da CLDF, dificultam o cumprimento da legislação.

Para comprovar a possibilidade da CLDF implantar um Sistema de Informação e Gestão de Custos que atenda à legislação, foi proposto um modelo operacional denominado SICGESP (exposto na seção 2.7), onde se pôde emitir relatórios gerenciais de custos através dos sistemas de informações internos da CLDF.

Durante o processo de pesquisa, foram evidenciadas limitações nos sistemas de informações internos da CLDF, pois, como já mencionado, no órgão não existe qualquer sistema de custos e, consequentemente, os objetos de custos da CLDF não estão definidos em uma metodologia específica. O CFC (2012, p. 47) define objeto de custo como “a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial”.

Existe ainda outro problema detectado em relação aos sistemas de informações internos da CLDF, eles não possuem integração uns com os outros, dificultando a coleta, a leitura e a inclusão dos dados no sistema de custos proposto pelo SICGESP. Mesmo diante dessas dificuldades iniciais na coleta de dados, o modelo proposto pelo SICGESP atendeu à possibilidade de se implantar um Sistema de Informação e Gestão de Custos através da geração dos relatórios de custos.

Observou-se também que os agentes públicos ocupantes de cargos de direção e chefia ligados à administração e ao controle financeiro dos recursos da CLDF, em geral, receberiam de forma positiva um possível Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF. Sobre um possível Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF e sua relação com seu órgão fiscalizador, a análise das questões fechadas dos questionários aplicados apresenta discrepâncias entre as percepções. Isso mostra que para uma possível implantação de um Sistema de Informação de Gestão de Custos, os aspectos comportamentais dos agentes públicos podem representar barreiras para a entrada do sistema no órgão. Ademais, na CLDF, por se

tratar de um órgão do Poder Legislativo caracterizado por um alto grau de hierarquização, as sensibilizações das relações humanas podem ficar comprometidas. Outro fato considerável é de que alguns dos cargos de direção e chefia ligados à administração e ao controle financeiro dos recursos são de livre provimento (comissionados), o que pode comprometer a execução e a continuidade da gestão dos agentes públicos.

Essa pesquisa contribui no sentido de demonstrar como está sendo tratada a questão do tema Custos Aplicado ao Setor Público na CLDF, órgão de notoriedade na administração pública do DF. Porém, como sugestão, novos estudos devem ser feitos buscando temas que abordem as vantagens asseguradas aos gestores públicos que usam informações de custos no processo de tomada de decisão, principalmente no âmbito do Distrito Federal, visto que a experiência dos gestores públicos e dos cidadãos com esse tipo de instrumentalização de controle social é recente.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Câmara Legislativa do Distrito Federal. **Lei Orgânica do Distrito Federal**. Brasília. 2008.

_____. Câmara Legislativa do Distrito Federal. **Memória da Câmara Legislativa do DF – 1ª Legislatura. Volume 1**. Brasília. 1998.

_____. Câmara Legislativa do Distrito Federal. **Regimento Interno da CLDF**. Brasília. 2008.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

_____. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm> Acesso em 10, abr. 2016.

_____. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm> Acesso em 22, nov. 2015.

_____. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em 22.dez. 2015

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 22.dez. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008**. Disponível em: <www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/2008/portaria184>. Acesso em 10, mar.2016.

_____. **Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1078/2004, 2ª Câmara**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 de julho de 2004.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. **Uma crítica do sistema ABC – Activity Based Costing**. São Paulo: IOB - Temática Contábil e Balanços, n. 39, 1994.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **História dos congressos brasileiros de contabilidade**. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/hist_congressos_p.pdf> Acesso em 02, abr. 2016.

_____. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em 22 dez. 2015.

COOPER, Donald R. **Métodos de Pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DANTAS, José Marilson Martins. **Um modelo de custos aplicado ao setor público sob a visão da Accountability**. Tese de Doutorado: UnB, 2013.

_____. **Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público**. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 7, 2014, Brasília. Anais.

FARIA, Adriana Moreira Bastos de. **Gestão de custos e orçamento gerencial na administração pública federal: o caso do Banco Central do Brasil**. 2012. 130 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2012. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/handle/1843/BUOS-8YWP4W>> Acesso em 22, nov. 2015.

FERLIE, Ewan *et. al.* **The new, public management in action**. New York: Oxford University Press, 1995.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, M. C. **Contabilidade Gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo, Atlas, 2010.

GODOY, A. S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo. v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; **Contabilidade Gerencial**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1978.

KLADI, Maria Clara E.; FERRARI, André Luís S. **O Sistema de Custo do Governo Federal e o Macro Processo Orçamentário e Financeiro da Administração Pública Federal**. Brasília, mai.2011. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Painel_18_064_MCEK_ALSF.pdf> Acesso em 10, abr. 2016.

LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de Custos**. 5ed. São Paulo: IBRASA, 1977.
LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robinson Gonçalves de. **Contabilidade Pública**. 3ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LESTINGE, Daniel. Graduando em Gestão Ambiental, Universidade de Brasília, Campus Planaltina. **Nova Administração Pública e Sustentabilidade**. 2014. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/8193/1/2014_DanielLestinge.pdf> Acesso em 10, abr. 2016.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil**. *Revista de Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro, v. 44, n.4, p. 791-820, jul. -ago. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400003> Acesso em 15, out.2015.

MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de Pesquisa**. 5ed. São Paulo, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

O "DONNELL Guillermo. **Accountability horizontal e novas poliarquias**. Lua Nova. N° 44. 1998.

OLIVEIRA, Luciel Henrique de. **Exemplo de cálculo de Ranking Médio para Likert**. Notas de Aula. Metodologia Científica e Técnicas de Pesquisa em Administração. Mestrado em Adm. e Desenvolvimento Organizacional. PPGA CNEC/FACECA: Varginha, 2005.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Thomson, 2003.

_____. **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **A Reforma do Estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle**. Cadernos MARE da Reforma do Estado. Brasília, v.1, 1997. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/papers/1998/A_reforma_do_Estado_dos_anos_90.pdf> Acesso em 22, nov. 2015.

_____. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado**. Brasília: Presidência da República. Câmara da Reforma do Estado, 1995. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf>> Acesso em 22, nov. 2015.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. 24. ed. São Paulo: Saraiva 2003
SÁ, A. Lopes de. **História geral e das doutrinas de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva. **Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da Accountability no Brasil**. Cadernos Gestão Pública E Cidadania, São Paulo, v. 10, n. 47, 2005. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/44042>> Acesso em 10, abr. 2016.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alvez. **Contabilidade Internacional Avançada**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007

SOUZA, M.A; CARVALHO, M.P. **Implantação de sistemas de custos no setor público: um estudo em municípios do rio grande do sul face às determinações da STN e do CFC**. in: CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓSGRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 6., 2012, Florianópolis. Anais... Florianópolis: ANPCONT, 2012

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. São Paulo: Atlas, 2007.

ANEXO

ANEXO A – Autorização para realização de pesquisa de TCC na CLDF

Nº 49, Brasília, quarta-feira, 16 de março de 2016

Diário da Câmara Legislativa

Página 17

Diretora, estando presentes os Senhores Valério Neves Campos, Secretário-Geral/Presidência; José Adenauer Aragão Lima, Secretário Executivo/Vice-Presidência; Leila Barreto Ornelas, Secretária Executiva/Primeira Secretária; Rusemberg Barbosa de Almeida, Secretário-Executivo/Segunda Secretária e Alexandre Braga Cerqueira, Secretário Executivo/Terceira Secretária, para deliberarem sobre os itens a seguir: **1) Verbas Indenizatórias:** Processos nºs 001.000172/2016 – Dep. Raimundo Ribeiro; 001.000200/2016 – Dep. Wellington Luiz; 001-000151/2016 – Dep. Bispo Renato Andrade; 001-000160/2016 – Dep. Rodrigo Delmasso; 001-000165/2016 – Dep. Cláudio Abrantes; 001-000214/2016 – Dep. Rafael Prudente; 001-000277/2016 – Dep. Cristiano Araújo; 001-000267/2016 – Dep. Chico Vigilante; 001-000180/2016 – Dep. Wasny de Roure; 001-000213/2016 – Dep. Liliane Roriz; 001-000173/2016 – Dep. Juarezão; 001-000084/2016 – Dep. Telma Rufino; 001-000090/2016 – Dep. Israel Batista; 001-000235/2016 – Dep. Júlio César; 001-000198/2016 – Dep. Roosevelt Vilela e 001-000289/2016 – Dep. Lira; 001-000302/2016- Dep. Ricardo Vale. Relatores: Secretários do GMD. **Deliberação:** Aprovadas, por unanimidade, na forma dos pareceres do Núcleo de Verba Indenizatória. **2) Ofício nº 36/2016-SUBEB/SEDF.** Assunto: Solicita cessão de espaço físico para realização de Seminário. Relator: Secretário-Geral/Presidência. **Deliberação:** Indeferida a solicitação, por unanimidade. **3) Memorando nº 03/2016-SAPLA.** Assunto: Planos Setoriais para 2016. Relator: Secretário Executivo/Vice-Presidência. **Deliberação:** Aprovados os Planos Setoriais para 2016, por unanimidade. **4) Memorando nº 185/DRH.** Assunto: Pesquisa de Trabalho de Conclusão de Curso – TCC (Estagiário da CLDF). Relator: Secretário Executivo/Segunda Secretária. **Deliberação:** Aprovar, por unanimidade, a realização de pesquisa de trabalho de conclusão de curso (TCC) que poderá ser utilizada pela CLDF para implementação do sistema de custos. **5) Processo nº 001-000606/2005.** Assunto: Incorporação de quintos oriundos da esfera federal. Relatora: Secretária Executiva/Primeira Secretária. **Deliberação:** Encaminhar à Mesa Diretora com sugestão de desprovinamento do recurso tendo em vista a decisão judicial transitada em julgado. **6) Memorando nº 141/2016-DAF.** Assunto: Instalação da sala de café para os parlamentares e sala de reunião- dependências. Relator: Secretário Executivo/Segunda Secretária. **Deliberação:** Deliberou-se que o setor de Reprografia será transferido para a antiga sala de reunião dos deputados, devendo a DTAP retornar ao seu local de origem, realocando o SAPLE e a sala a ser ocupada pela Reprografia, será dividida em cinquenta por cento e será instalada provisoriamente para uso do Setor de Apoio as Comissões Temporárias. **7) Processo nº 001-001277/2015.** Assunto: Consolidação de cotas de franquia postal e telegráfica, telefonia e reprografia. Relator: Secretário Executivo/Segunda Secretária. **Deliberação:** Aprovar, por unanimidade, a concessão de 1000 (mil) cópias enquanto durarem os trabalhos da Comissão Especial de Combate à Pedofilia. **8) Processo nº 001-000342/2016.** Assunto: Participação de servidor em curso. Relator: Secretário-Geral/Presidência. **Deliberação:** Concedida vista ao Secretário Executivo da Vice-Presidência. **EXTRA-PAUTA: 1) Processo nº 001.000308/2016.** Assunto: cessão de servidor. Relator: Secretário Executivo/Segunda Secretária. **Deliberação:** Concedida vista à Secretária Executiva da Primeira Secretária. Nada mais havendo a tratar, eu, Valério Neves Campos, Secretário-Geral/Presidência, lavro a presente Ata, que vai assinada por mim e pelos Secretários do Gabinete da Mesa Diretora presentes à reunião.


VALÉRIO NEVES CAMPOS
Secretário-Geral/Presidência

APÊNDICE

APENDICE A – Questionário de Pesquisa



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
CONTABILIDADE E GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

Questionário de Pesquisa

Este questionário faz parte da elaboração do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), sob orientação do Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas, que tem como objetivo pesquisar a percepção do agente público da Câmara Legislativa do Distrito Federal (CLDF) quanto às dificuldades de implantação de um modelo de Sistema de Informação e Gestão de Custos. A sua participação é extremamente necessária para a realização desta pesquisa e o anonimato é garantido. Cabe ressaltar que não existe resposta correta para as questões, considerando apenas observar o desempenho dos participantes, de forma agrupada. A autorização para a realização dessa pesquisa (TCC), foi dada na 3ª Reunião do Gabinete da Mesa Diretora de 2016 com o Memorando nº 185/DRH, publicado no DCL nº 049, de 16 de março de 2016.

Identificação do Pesquisador: Marcos Vinícius Sobral Hagihara

E-mail: _____ / **Telefone:** (0---) -----

Graduando em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília

Obs.: Para participar desta pesquisa você deve ser um agente público da CLDF.

1. Responda os itens a seguir:

1.1. Data do preenchimento do questionário/...../.....

1.2. Sexo: Masculino () Feminino ()

1.3. Idade – anos: () 30 ou menos () 31 a 50 () 51 ou mais

1.4. Tempo atuante na gestão - anos: () 1 ou menos () 2 a 10 () 11 ou mais

1.5. Contexto: Responda diante uma percepção geral do Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF e seu órgão fiscalizador:

Existe alguma orientação interna na CLDF que determine a implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos:

() Sim () Não () Desconheço

Existe alguma orientação do Tribunal de Contas do Estado que determine a implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos:

() Sim () Não () Desconheço

Existe um Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF:

() Sim () Não () Desconheço

Categoria 1 - Em uma escala de 1 (discordo completamente - DC) a 5 (concordo completamente - CC), responda de acordo com seu grau de expectativa quanto aos efeitos da implantação de um **Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF**:

Proposições	1 DC	2	3 Neutro	4	5 CC
1. Acrescentará transparência na gestão dos recursos públicos.					
2. Irá incentivar o aprimoramento nas decisões dos gestores.					
3. Contribuirá para estudos de viabilidade política.					
4. Fornecerá insumos para a elaboração do orçamento.					
5. Contribuirá para esclarecer a sociedade sobre os custos dos bens em uma Assembleia/Câmara Legislativa.					
6. Aperfeiçoará as tomadas de decisão dos gestores dos recursos públicos.					
7. Viabilizará avaliações de desempenho.					

Categoria 2 - De acordo com seu grau de percepção em relação as estruturas físicas e competências setoriais necessárias para uma provável implantação de um **Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF**, responda em uma escala de 1 (discordo completamente) a 5 (concordo completamente):

Proposições	1 DC	2	3 Neutro	4	5 CC
1. O setor designado pelo funcionamento do Sistema de Informação e Gestão de Custos, com o apoio do setor de informática, será o responsável por manter o sistema atualizado.					
2. O setor responsável pela implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos será o setor de contabilidade da CLDF.					
3. Caso o setor responsável pela implantação seja o setor de contabilidade, existe espaço e instalações adequadas.					
4. Caso não seja o setor de contabilidade o responsável pela implantação do Sistema de Informação e Gestão de Custos, o setor responsável terá que ter alguma relação com o setor financeiro/orçamentário.					

Categoria 3 - De acordo com seu grau de expectativa quanto aos profissionais responsáveis por conduzir um **Sistema de Informação e Gestão de Custos na CLDF**, responda em uma escala de 1 (discordo completamente) a 5 (concordo completamente):

Proposições	1 DC	2	3 Neutro	4	5 CC
1. É imprescindível que o profissional responsável pela implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos seja contador.					
2. Os profissionais estão preparados conceitualmente e operacionalmente para a implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos.					
3. A CLDF dispõe de recursos financeiros e orçamentários para a implantação de um Sistema de Informação e Gestão de Custos e capacitação de pessoal.					
4. Um Sistema de Informação e Gestão de Custos deverá mudar as rotinas e demandas do setor responsável por sua implantação.					

***Se desejar receber os resultados da pesquisa, informe seu e-mail aqui:**
